

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Zdaňování a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren

Taxation and Accounting of Photovoltaic Power Plants Operators

Student:

Bc. Kateřina Špačková

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Kateřina Špačková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Zdaňování a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren**
Taxation and Accounting of Photovoltaic Power Plants Operators
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňová soustava České republiky
 3. Legislativní vývoj zdaňování a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren
 4. Praktická aplikace zdaňování a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

JAMES, Simon a Christopher NOBES. *The Economics of Taxation. Principles, Policy and Practice*. 10 vyd. Birmingham: Fiscal Publications, 2010. 324 s. ISBN 978-1906201-13-5.
PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1039 s. ISBN 978-80-7554-011-9.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. 396 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016
Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohu č. 1, danou mi
k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě 21. dubna 2017


Bc. Kateřina Špačková

Obsah

Obsah.....	3
1 Úvod.....	5
2 Daňová soustava České republiky	7
2.1 Funkce a vlastnosti daně	9
2.2 Systém daní v České republice	11
2.1.1 Přímé daně	12
2.1.2 Nepřímé daně	15
2.3 Konstrukční daňové prvky	17
3 Legislativní vývoj zdaňování a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren	22
3.1 Základní pojmy	22
3.2 Podmínky získání licence na výrobu elektřiny	25
3.3 Vedení účetnictví	26
3.4 Zdanění příjmu fyzických osob	28
3.5 Odvod z elektřiny ze slunečního záření	31
3.6 Zákonné rezervy	32
3.7 Daň z přidané hodnoty.....	33
3.8 Daň z nemovitých věcí.....	41
3.9 Odpisy	42
3.10 Daň z elektřiny	43
4 Praktická aplikace zdaňování a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren.....	45
4.1 Zdaňování fyzických osob	45
4.2 Vedení účetnictví.....	50
4.3 Souhrnný příklad	51
4.4 Aplikace DPH u provozovatelů fotovoltaický elektráren	58

4.4.1 Úprava odpočtu daně	58
4.4.2 Účtování DPH	61
5 Závěr	63
Seznam použité literatury	66
Seznam zkratk.....	71
Potvrzení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Jeden z hlavních důvodů globálního oteplování je mimo klimatické změny také spalování paliv jako je uhlí, olej a plyn. Tyto fosilní paliva jsou potřebná k výrobě vytápění a energie. Více než 80 % energie je v současnosti získáváno z těchto neobnovitelných zdrojů. Zásoby těchto paliv se snižují, ale poptávka po energii stále roste, přece jen je energie součástí každodenního života. Proto bylo nutné najít alternativu, tou je mimo jiné také energie ze slunečního záření. Pro Evropskou unii je boj s globálním oteplováním prioritní, a proto jsou přijímány intenzivní opatření s cílem snížit emise skleníkových plynů, tedy oxidu uhličitého vylučovaného právě při spalování fosilních paliv. Proto se Evropa zavázala ke snížení těchto škodlivých emisí od roku 1990 do roku 2020 o 20 %. Tento závazek je naplňován podle stanovených právních předpisů.

Proto je podpora fotovoltaiky a ostatních alternativních zdrojů velmi aktuálním tématem. Česká republika se řídí směrnicemi Evropské unie a snaží se dosáhnout stanovených cílů. Pro dosažení těchto cílů stát například garantoval výhodnou výkupní cenu elektřiny na období 20 let, podporuje provozovatele takzvanými zelenými bonusy, osvobodil provozovatele od daně z příjmů z této činnosti, sliboval dobu návratnosti investice do fotovoltaiky 9 let, kdež životnost systému měla být při nejmenším 30 let. Tyto nástroje se staly motivací pro domácnosti a podnikatele k investicím do fotovoltaiky. Ta se stala velmi lukrativní investicí jak pro právnické osoby, tak pro fyzické osoby. Háček byl v tom, že se provozovatelé fotovoltaických elektráren museli podle legislativy, platné do konce roku 2010 stát účetními jednotkami. To bylo především pro fyzické osoby, malé provozovatele vlastníci malé množství panelů na svých domech, velmi přitěžující a administrativně velmi náročné a znamenalo to pro ně pomoc od zkušené účetní či daňového poradce, nákup účetních softwarů apod.

Ovšem tato prakticky bezriziková investice, díky výše zmiňované stanovené státní podpoře, přilákala daleko více investorů, než stát očekával. V roce 2010 velmi narostl počet fotovoltaických elektráren z 5 888 zaevidovaných ke konci roku 2009 na 12 654 ke konci roku 2010, kdež i výkon v MW vzrostl z 491 na 1911, byl tedy nevyhnutelný také nárůst cen elektřiny v roce 2011. Proto s účinností od 1. 1. 2011 musel stát přijmout opatření, při kterém došlo k snížení výkupních cen elektřiny na

polovinu a zastavení takzvané podpory zelená úsporám pro rodinné domy. Došlo také ke zdanění fotovoltaiky s výkonem nad 30 kWh a to formou srážkové daně ve výši 26 %. Dále bylo zrušeno osvobození z příjmů provozu solárních i ostatních ekologických zdrojů a změnila se doba a způsob odpisování fotovoltaických panelů. Naopak mezi pozitivní změny patřilo zrušení povinnosti vedení účetnictví pro fyzické osoby podnikající ve fotovoltaice, což jak již bylo výše zmíněno bylo pro ně obrovskou zátěží.

Ministerstvo financí změny legislativy postupně upřesnilo a doplnilo svými interpretacemi. Tyto změny ale přináší pro provozovatele otázky týkající se sporu, zda vést účetnictví či daňovou evidenci, podle jakého § zákona o daních z příjmů zdaňovat, zda a jak odpisovat apod.

Cílem této diplomové práce je aplikovat problematiku fotovoltaických elektráren, konkrétně problematiku zdaňování a účtování jejich provozovatelů, především objasnit určité postupy týkající se vedení účetnictví či daňové evidence, postupy při užití zákona o daních z příjmů, při odpisování fotovoltaických článků, při uplatnění odpočtů daně z přidané hodnoty, tvorby zákonné rezervy či postupy týkající se pro fotovoltaické elektrárny v roce 2016 nově zavedené daně z elektřiny.

Diplomová práce je rozčleněna do pěti kapitol. Kapitoulou první je úvod. Dvě další kapitoly, kapitola druhá a třetí, představují teoretickou část. Kapitola druhá se zabývá daňovou soustavou České republiky a je rozdělena do několika podkapitol, které jsou věnovány funkci daně, systému daní v České republice a konstrukčním daňovým prvkům. Tato kapitola je zaměřena především na základní daňové znalosti a základní pochopení daňové problematiky České republiky. Kapitola třetí se zabývá legislativním vývojem zdaňování a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren. Bude se tedy věnovat problematice fotovoltaických elektráren jako například vývoji zdanění příjmů z fotovoltaické elektrárny, odpisování, osvobození takových příjmů, daně z přidané hodnoty ve vztahu k fotovoltaickým elektrárnám, tvorbě zákonných rezerv a také nové dani z elektřiny pro provozovatele fotovoltaických elektráren. Čtvrtá kapitola diplomové práce je zcela praktická, bude zde na praktických aplikacích znázorněno, jak provozovatelé fotovoltaických elektráren zdaňují a účtují. Nejzásadnější poznatky celé práce jsou shrnuty v poslední kapitole a to závěru.

Pro zpracování diplomové práce byly použity metody analýzy, deskripce, a také metoda komparace.

2 Daňová soustava České republiky

Na úvod této kapitoly je nutno znát základní prameny práva. Mezi základní pravidla, která upravují správu daní patří zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Další pravidla upravující správu daní jsou obsažena v zákonech upravujících konkrétní daně. Pojem daň je možno chápat ve smyslu právním i ekonomickém několika způsoby.

Pramenem práva může být zákon, podzákonný právní předpis nebo také mezinárodní smlouva či právní předpis přijatý na jejím základě. Co se týče materiálního hlediska je možné za pramen práva považovat i judikaturu nebo vnitřní předpis. V České republice jsou vnitrostátními prameny daňového práva zákony, ústavní zákony, zákonná opatření Senátu, podzákonné právní předpisy jako jsou nařízení, vyhlášky a podobné, ale jsou jimi také nálezy Ústavního soudu, kterými se ruší právní předpis či jen jeho část. Podle ústavního základu daňového práva obsaženého v čl. 11 odst. 5 Listiny, lze daně a poplatky ukládat pouze na základě zákona. Z toho tedy vyplývá, že primárním pramenem práva upravujícím jednotlivé druhy daní je zákon. V oblasti daňového práva, tak upravují zákony jak jednotlivé druhy daní, tak i jejich správu.

Hmotněprávní úpravu můžeme najít v těchto zákonech a zákonných opatřeních:

- zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“),
- zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z nemovitých věcí“),
- zákonném opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění pozdějších předpisů,
- zákoně č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů,
- zákoně č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her,

- zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“),
- zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů,
- částech 45. - 47. zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů,
- zákoně č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích ve znění pozdějších předpisů,
- zákoně č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích ve znění pozdějších předpisů,
- zákoně č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích ve znění pozdějších předpisů,
- dalších zákonech upravujících další poplatky, odvody, úhrady, veřejné pojistné atd.

Procesněprávní úpravu je možno najít v těchto zákonech:

- daňovém řádu,
- zákoně č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní ve znění pozdějších předpisů,
- zákoně č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek ve znění pozdějších předpisů.

Je nutné si uvědomit, že nelze hmotněprávní a procesněprávní úpravu striktně oddělovat. Hmotněprávní zákony v sobě obsahují také některá procesní ustanovení, která upravují odchylky od obecné úpravy v daňovém řádu.

Mezi další prameny daňového práva patří podzákonné právní předpisy, to znamená nařízení vlády a vyhlášky, a to zejména Ministerstva financí, kterými jsou prováděny jednotlivé daňové zákony.¹

Jelikož Česká republika patří do Evropské unie, nelze opomenout také evropské prameny. Je možné konstatovat, že spolupráce v daňové oblasti je zakotvena již v zakládacích smlouvách Evropské unie a je stále rozšiřována. Trend rozšiřování se týká hlavně nepřímých daní. Ty přímé jsou v kompetencích národních vlád a jsou harmonizačními procesy upozaděny. V centru harmonizace Evropské unie tedy stojí nepřímé daně, především daň z přidané hodnoty a spotřební daně, které jsou provedeny celou řadou směrnic.

¹ (Ministerstvo vnitra, 2017)

V daňové oblasti nelze opomenout také mezinárodní právo, které zahrnuje řadu mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění, smlouvy o administrativní spolupráci, především o výměně informací důležitých ke správě daní. Smlouvy zamezující dvojí zdanění brání tomu, aby byl příjem jedné osoby zdaňován opětovně v několika zemích. Česká republika má tuto mezinárodní smlouvu o zamezení dvojího zdanění uzavřenou s více než 80 státy světa.²

Daně samozřejmě souvisejí s účetnictvím, proto je potřeba připomenout také Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), který stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.

2.1 Funkce a vlastnosti daně

Daň je povinná, zákonem uložená nenávratná platba, která plyne do veřejného rozpočtu, je neekvivalentní a zpravidla neúčelová. Na jednu stranu povinnost platit daň jednotlivce z právního hlediska omezuje, ale na stranu druhou jsou z daní hrazeny veřejné statky, u nichž je velmi obtížné zabránit někomu, aby je používal. Jak bylo výše zmíněno, daně plynou do veřejného rozpočtu, z něhož jsou hrazeny potřeby, které jsou pro všechny společné, jako například základní školství, obrana státu apod. Nenávratnost daně ji odlišuje od zápůjčky, u které je majetek po nějaké době vrácen zpět, kdežto u daně, tím, že je zaplacená, subjektu nevznikají žádné konkrétní nároky, je to vlastně cena za to, že subjekt spotřebovává veřejné statky. S tím souvisí také neekvivalentnost, nezáleží na tom, jakým podílem se jednotlivci podílí na příjmech do veřejného rozpočtu, spotřebovávat veřejné statky bude téměř stejně. Zjednodušeně řešeno, veřejné služby, respektive statky bude subjekt spotřebovovat, ať zaplatí na dani více či méně. Neúčelovost daně znamená, že ten, kdo daň platí tak neví, na co budou prostředky použity, respektive co z nich bude financováno. Více o funkcích a vlastnostech daně (James, 2010).

Od daní se požaduje ovšem mnohem více než jen to, že jsou zdrojem příjmu do veřejného rozpočtu. Jsou důležitým nástrojem pro ekonomickou politiku státu. Plní fiskální, stabilizační, alokační, redistribuční a stimulační funkci.

² (Ministerstvo vnitra, 2017)

Fiskální funkce je funkcí primární. Znamená to naplnění veřejného rozpočtu a tato funkce daně musí být vždy zachována. Přesto, že je fiskální funkce ta hlavní, ostatní nesmí být v žádném případě ignorovány, mohlo by tím dojít k snižování výnosu z daní, vyhnutí se některých subjektů daně úplně a především to má obrovský vliv na makroekonomické a mikroekonomické ukazatele, což by mohlo mít za následek zvýšení nezaměstnanosti nebo úpadek ekonomického subjektu atd.

Někdy stát potřebuje přesunout prostředky tam, kde jsou momentálně považovány za účelné. Příkladem můžou být různé formy daňových úspor a úlev či sníží například daň z přidané hodnoty na některé výrobky, jako jsou například knihy. Tímto dosahuje stát takzvané alokační funkce. Tato funkce může být i násobena. Příkladem je, pokud se stát snaží zabránit nějakému onemocnění či nákaze. Čím více jedinců bude očkováno, tím je menší pravděpodobnost, že by se nakazili také neočkovaní jedinci. Stát může tohle očkování podpořit třeba tím, že sníží očkovaným jedincům daňovou povinnost.

Tržní mechanismy jsou sice tržně efektivní, ale pro společnost je rozdělení důchodů na základě tržních mechanismů neakceptovatelné. Proto je podstatná redistribuční funkce daně, která umožňuje zmírnit rozdíly v důchodech jednotlivých subjektů tím, že je daň vybírána ve větší míře od bohatších, což umožňuje pomocí transferů chudším příjmy zvyšovat.

Pokud stát chce snížit spotřebu například alkoholu či cigaret, uvalí na tyto výrobky vyšší daň. Tomuto principu se říká negativní stimulace. Ta je příkladem, že daně mají také výše zmiňovanou stimulační funkci. Stát v tomto případě částečně zabraňuje vysoké míře konzumace alkoholu a cigaret. Samozřejmě pod touto funkcí nejsou zahrnuty jen negativní, ale jsou zde také pozitivní stimulace, příkladem může být snížení rizika podnikání tím, že je podnikatelským subjektům umožněno snížit základ daně o ztrátu z minulých let³.

Poslední zmiňovaná funkce je funkce stabilizační. Podstata této funkce spočívá v tom, že v dobách dobrých se ve veřejném rozpočtu tvoří rezerva na doby horší. Bohužel tato funkce se velmi těžko rozvíjí, protože většina politiků více než na veřejný rozpočet přemýšlí nad přízní voličů, proto je mnoho peněz zbytečně

³ Ztráta je odčitatelná položka od základu daně. Je možné uplatňovat odečet daňové ztráty za nejdéle 5 zdaňovacích období bezprostředně následujících po období, ve kterém byla tato ztráta vyměřena.

uvolňováno do oběhu formou vyšších sociálních dávek nebo neodůvodněných rozpočtových výdajů.⁴

2.2 Systém daní v České republice

Na začátek této podkapitoly je dobré zmínit, že systém daní v České republice se dá pojmut také v širším slova smyslu. A to takzvaným daňovým mixem. Do tohoto členění spadá totiž kromě daní přímých a nepřímých také například sociální pojistné, které tvoří největší daňový příjem oproti majetkovým daním, které jsou naopak daňovým příjmem nejnižším.

Daňová soustava, která byla vytvořena v roce 1993 je základem pro daňový systém České republiky.⁵ Daňová soustava v České republice je v současné době tvořena z těchto daní, poplatků a jiných obdobných peněžitých plnění:

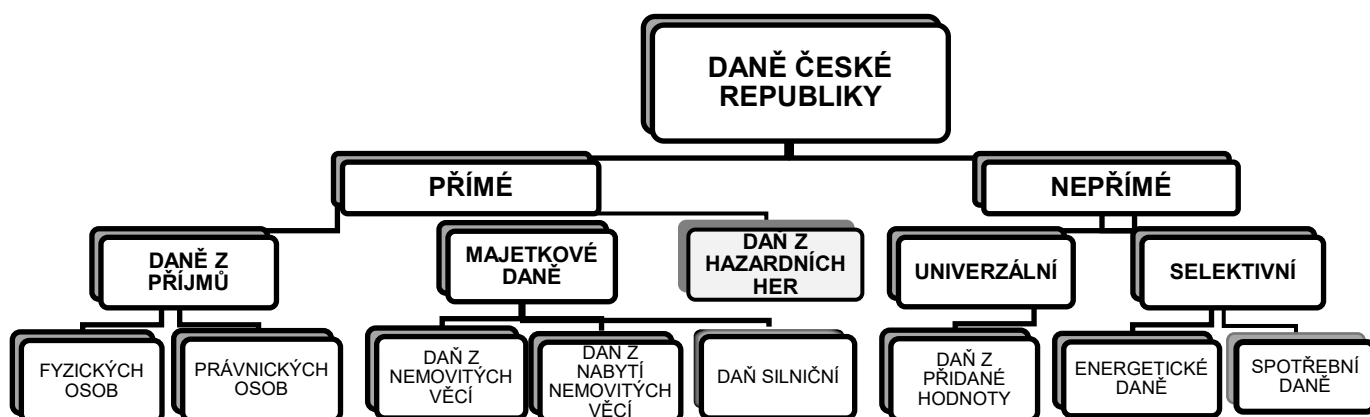
- daně z příjmů:
 - daň z příjmů fyzických osob,
 - daň z příjmů právnických osob,
- daně z přidané hodnoty,
- daně spotřební
 - daň z minerálních olejů,
 - daň z piva o daň z lihu,
 - daň z vína a meziproduktů,
 - daň z tabákových výrobků,
 - daň ze surového tabáku,
- daně energetické
 - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
 - daň z pevných paliv
 - daň z elektřiny,
- daně z nemovitých věcí,
- daně z nabytí nemovitých věcí,
- daně silniční,
- daně z hazardních her,

⁴ (Vančurová, Láchová, 2016)

⁵ Šíroký (2016)

- správních poplatků,
- soudních poplatků,
- místních poplatků,
- ostatních poplatků,
- cla,
- veřejného pojistného na sociální zabezpečení a na veřejné zdravotní pojištění,
- dalších jiných obdobných peněžitých plnění, a to například:
 - odvodu z elektřiny ze slunečního záření,
 - úhrady podle horního zákona.

Hlavní členění daní České republiky je ovšem na daně přímé a nepřímé. Přímé i nepřímé daně jsou pak ještě rozděleny na daně z příjmů, majetkové daně, daně univerzální a selektivní, viz Obr. 2.1.



Obr. 2.1 Základní (hlavní) členění daní České republiky

Zdroj: Šebestíková a kol. (2013), vlastní úprava

2.1.1 Přímé daně

U tohoto typu daně je přesně specifikován subjekt, který bude daň platit. Plátce přímých daní je zároveň poplatníkem a daně jsou obvykle odváděny z jeho příjmů a majetku. Tyto daně jsou velmi sledovány a jsou často využívány jako nástroj

regulace, lépe se totiž přizpůsobí platební schopnosti jednotlivých poplatníků, respektive plátců. To ovšem může způsobit negativní účinky například na nabídku práce poplatníka, protože bude raději více využívat volný čas, než by odváděl vyšší daně státu.

Daň z příjmů fyzických osob je jedna ze dvou důchodových daní, které jsou nejvýznamnějšími z přímých daní, a to z pohledu velmi významného rozpočtového příjmu. U této daně je požadována redistribuce od bohatých k sociálně slabým a měla by ovlivňovat poplatníka správným směrem, například přispíváním na vědu a výzkum, různým humanitárním organizacím či darováním krve.

Daň z příjmů fyzických osob se skládá z pěti různých dílčích základů daně, kdy nejdůležitější z nich jsou příjmy ze závislé činnosti řídící se § 6 zákona o daních z příjmů, nejdůležitější je díky nejvyššímu celostátnímu inkasu⁶. Základ daně je snížen o různé nestandardní odpočty. Velmi důležitou roli hrají slevy na dani, viz Tab. 2.1, přestože jednotná sazba pro daň z příjmů fyzických osob byla zavedena v roce 2008 a činí 15 % základu daně, slevy na dani ji zajišťují progresivitu. Progresivitu daně také zvedá od roku 2013 přírážka zvaná solidární zvýšení daně, která činí 7 %.

Tab. 2.1 Základní přehled slev daně z příjmů fyzických osob

Přehled slev na dani z příjmů fyzických osob
základní sleva na poplatníka 24 840 Kč
sleva na manželku (manžela) ve výši 24 840 Kč
slevu na invaliditu ve výši 2 520 Kč
rozšířená sleva na invaliditu ve výši 5 040 Kč
sleva na držitele průkazu ZTP/P ve výši 16 140 Kč, je-li poplatník držitelem průkazu ZTP/P
sleva na studenta ve výši 4 020 Kč
sleva za umístění dítěte

⁶ Finanční správa (2017)

Zdroj: zákon o daních z příjmů (2017), vlastní úprava

Vypočtenou daň ovšem nesnižují jen slevy na dani, ale také takzvané daňové zvýhodnění. Poté, co si poplatník odečte všechny slevy na dani, tak pokud má nárok na ještě jednu slevu, respektive bonus. Tím je sleva z daně, respektive daňový bonus na vyživované dítě žijící s ním ve společné domácnosti. Ten si poplatník uplatňuje za příslušné zdaňovací období. Rozdíl je v tom, že slevu může uplatnit maximálně do nulové daňové povinnosti, ale tento bonus může znamenat i takzvanou negativní daň. Ta znamená, že poplatník nezaplatí žádnou daň, ale že mu může být navíc vyplacena částka od 100 Kč do výše 60 300 Kč. Toto využijí především ti poplatníci, kteří mají nízký příjem.

Daň z příjmů právnických osob je druhá z důchodových daní. Tato daň je určena všem právnickým osobám. Předmětem daně jsou především příjmy z činností vedoucích k dosahování zisku. Základem daně je účetní výsledek hospodaření před zdaněním, který je snížen o několik nestandardních odpočtů. Daňová sazba je od roku 2010 stanovena na výši 19 % a je lineární, je odlišná od daně z příjmů fyzických osob především v rozsahu uplatňování slev na dani a také v daleko nižším rozsahu uplatňování odpočtů od základu daně.

Mezi daně majetkové patří od roku 2014, kdy se zcela změnila struktura majetkových daní, už pouze dvě daně, jejíž předmětem jsou nemovité věci, jednou je daň převodová, druhou pak daň periodická. Tyto daně tvoří jen doplňkový daňový příjem, kdy výnos je malý, ale za to poměrně stabilní.

Daň z nemovitých věcí je vybírána obcí podle umístění nemovité věci, patří zde daň z pozemků a daň ze staveb a jednotek. Základem daně jsou m^2 , u pozemků je to výměra, u jednotek a staveb pak zastavěná plocha. Sazba daně záleží na typu pozemku, počtu podlaží či na tom, v jaké obci se nemovitá věc nachází.

Daň z nabytí nemovitých věcí je v České republice jediná jednorázová daň vyměřena při převodu vlastnického práva k nemovité věci. Základem této daně je kupní cena nebo ocenění dle zákona o oceňování. Sazba je lineární a jednotná.

Daň silniční, někdy také zařazovaná mezi daně nepřímé díky její složité konstrukci, je daní specifickou kvůli jejímu postavení. Na jednu stranu totiž slouží

silniční daň jako příspěvek na údržbu a výstavbu silnic a dálnic, na stranu druhou je to daň za to, že silniční motorová vozidla při svém provozu zatěžují životní prostředí. Tato daň se vztahuje na všechna silniční motorová vozidla i jejich přípojná vozidla, která jsou používána k podnikání nebo k samostatné výdělečné činnosti. Dále jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností alespoň 12 tun určená výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v ČR bez ohledu na to, jestli jsou používána k podnikání či nikoliv. Sazba této daně je diferencovaná a pevná, kde u osobních automobilů je určena zdvihovým objemem motoru a u užitkového celkovou hmotností a počtem náprav.

Od 1. ledna 2017 vznikla zcela nová daň z hazardních her, která nahradila dosavadní odvod z loterií a jiných podobných her upravený zákonem č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách. Právní úprava této nové daně je obsažena v zákoně č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her. Tato daň je atypická a řadí se mezi ostatní přímé daně. Poplatníkem daně je ten, kdo provozuje hazardní hry, a to jak poplatník z tuzemska, tak i ze zahraničí. Buď může být držitelem základního povolení nebo ohlásil hazardní hru, nebo hazardní hru provozuje, aniž by byl držitelem základního povolení nebo by hazardní hru ohlásil. Toto poměrně široké pojetí subjektu daně z hazardních her napravuje nevhodný stav případu odvodu z loterií a jiných podobných her, kde byly osoby, které provozovaly nelegálně hazardní hry daňově zvýhodněny oproti těm, které byly legálními provozovateli. Předmětem daně je obecné provozování hazardní hry na území České republiky pro účastníky hazardní hry, ale není jím provozování tombol s herní jistinou pod 100 tisíc Kč včetně. Jelikož se rozšířilo provozování internetových hazardních her, je předmětem daně každá internetová hazardní hra, která je provozována na území České republiky, pokud je jen z části cílena nebo zaměřena na osoby, které mají na území České republiky bydliště. Účastníkem internetové hazardní hry je pak fyzická osoba mající bydliště na území České republiky, která se ke hře registrovala nebo zaplatila vklad. Základem daně z hazardních her je částka, o kterou úhrn přijatých a nevrácených vkladů převyšuje úhrn vyplacených výher. Sazba daně je poměrná lineární a diferencovaná v závislosti na druhu hazardní hry. Daň z hazardních her se pak vypočte jako součet dílčích daní vypočtených jako součin dílčího základu daně a sazby pro tento dílčí základ daně. Zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí.

2.1.2 Nepřímé daně

Nepřímé daně neboli také daně ze spotřeby se na rozdíl od přímých daní schovávají v cenách zboží, takže jsou méně viditelné a poplatníky jsou tedy méně pocítovány. V českém daňovém systému se uplatňují dva typy této daně, a to jsou daně univerzální a selektivní viz Obr. 2.2.

Obr. 2.2 Nepřímé daně České republiky



Zdroj: Šíroký (2016), vlastní úprava

V rámci Evropské unie se předpokládá volný pohyb zboží a služeb, a proto je jejich harmonizace v procesech harmonizace daňových systému nejdál. Také proto je tato daň jednou z podmínek vstupu do Evropské unie.

Daň z přidané hodnoty je obecná daň ze spotřeby aplikovaná na zboží a služby postupně až do fáze prodeje včetně, tato daň je přímo úměrná ceně zboží a služeb a je nezávislá na počtu uskutečněných transakcí, které proběhly během výroby. Co se inkasa týče je nejvýznamnějším příjmem veřejného rozpočtu, kdy v roce 2015 inkaso této daně v České republice činilo bez mála 332 mld. Kč.⁷ Sazba této daně rozdělena do tří úrovní a je lineární.

Mezi daně spotřební, jež se řadí mezi selektivní daně, řadíme pět komodit zboží. Těmi jsou daň z lihu, piva, vína a meziproductů, dále daň z tabákových výrobků, surového tabáku a daň z minerálních olejů. Dovoz a výroba jsou předmětem

⁷ (Finanční správa, 2016)

této daně. Základem daně jsou fyzické jednotky vyrobeného či dovezeného zboží. Sazba daně je pevná a diferencovaná.

Daně sloužící k ochraně životního prostředí ztěžující dodávky konečnému spotřebiteli neboli daně energetické, se stávají stále významnější, minimálně z důvodu tlačící legislativy Evropské unie. Mezi tyto daně řadíme daň ze zemního plynu, z pevných paliv a v neposlední řadě daň z elektřiny.

Někdy je mezi nepřímé daně řazeno také clo, respektive celní poplatek. Clo je dávkou vybíranou státem při přechodech zboží přes celní hranice. Stát clo používá jako ochranný prostředek chránící svůj vnitřní trh před zbožím z okolních zemí, je prostředkem získání peněz a také slouží clo jako prostředek ekonomické formy politického boje. Výběr cla kontroluje stejně jako energetické daně celní správa, respektive celní úřad dané země a je upraven celním zákonem. V rámci volného pohybu zboží a služeb ovšem význam cel v mezinárodním měřítku klesá. V rámci Evropské unie clo podléhá pouze zboží dovezeno ze států mimo Evropskou unii.

2.3 Konstrukční daňové prvky

Má-li být vytvořena daňová povinnost, je potřeba vědět, kdo, z čeho a kolik má platit. Mezi základní konstrukční prvky daně patří daňový subjekt, předmět daně, základ daně, sazba daně, zdaňovací období, osvobození od daně, odpočty základu daně, slevy na dani a splatnost daně. První tři jmenované jsou takové prvky, bez kterých by daňová povinnost nemohla vzniknout. Tyto konstrukční prvky jsou stanoveny zákonem.

Subjekt daně je nositel daňové povinnosti. Má právo a povinnost, která se týká po dobu běhu lhůty pro stanovení daně jejího správného zjištění a stanovení. Při placení daně má subjekt právo a povinnost po dobu, po kterou lze požadovat placení nedoplatku, a to i v těch případech, kdy už přestal být daňovým subjektem. Daňové subjekty dělíme na poplatníka a plátce daně.

Poplatník je nositel ekonomického neboli daňového břemene. Je to osoba jejíž příjmy či majetek jsou dani přímo podrobeny. Tento subjekt může být zároveň plátce daně.

Plátce daně je osobou, která odvádí správci daně vybranou daň od poplatníků nebo jim sraženou pod vlastní majetkovou odpovědností. Může to být jak fyzická, tak i právnická osoba. Plátce je tedy povinen daň vypočítat, vybrat a také odvést do státního rozpočtu, to provádí prostřednictvím správce daně. U nepřímých daní je plátce většinou jiná osoba než jejich poplatník. Plátce je tedy zprostředkovatel odvodu daní, které jsou vybrány nebo sraženy poplatníkům. Plátce je jedinou osobou účastnící se výběru daní ze spotřeby.

Předmět daně udává, z čeho je daň placena, respektive vybírána. Předmět daně je tedy právní skutečnost, která vede k vzniku daňové povinnosti.

Základ daně je nezbytným prvek, pomocí něj je počítána výše daně. Díky základu a sazbě daně jsme schopni vypočítat výši daně. Základ daně je vyjádřen v exaktních jednotkách a dalo by se říct, že je to konkretizovaný předmět daně. Je to například výše příjmu, výměra pozemku apod.

Sazba daně je algoritmem, jejímž prostřednictvím se ze základu daně, který ke snížení o odpočty, stanoví výše daně. Obvykle se používá několik typů sazeb, těmi jsou sazba jednotná a diferencovaná a sazba pevná a relativní, která může být dále progresivní či lineární.

Jednotná sazba je stejná pro všechny typy, respektive druhy předmětu daně. Jednotnou sazbu daně má daň z nabytí nemovitých věcí, daň z elektřiny a daň z příjmů fyzických osob týkající se daňových rezidentů.

Opakem jednotné sazby je diferencovaná sazba daně, její výše se liší podle druhu předmětu daně. Příkladem může být sazba daně z přidané hodnoty. Na velkou část zboží a služeb je uvalena sazba 21 %, ale například na potraviny je sazba daně 15 % a na léky a knihy je pak 5% sazba.

Pevná sazba daně je vztažena k fyzikální jednotce základu daně. Například sazba daně na 1 hl piva nebo 1 kus cigarety. Jelikož musí být daň stanovena vždy v peněžních jednotkách, tak musí být základ daně nebo sazba daně stanovena v peněžních jednotkách. Používá se tedy pevná sazba daně, která je vyjádřená v Kč nebo relativní sazba daně, stanovená většinou v procentech základu daně.

Lineární sazba daně znamená, že s růstem základu roste daň ve stejném poměru. Sazba daně je tedy stanovena jako určité procento ze základu daně, to se

s velikostí základu daně nemění. Výhodou této lineární sazby je snadný výpočet daně.

Správce daně je správním orgánem v oblasti správy daní. Je to orgán výkonné moci, územního samosprávného celku a jiný orgán mající působnost v oblasti veřejné správy. Správce daně vede daňová řízení podle daňového zákona, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob, které se zúčastní na správě daní, správce daně také vyzývá ke splnění povinností a zabezpečuje placení daní. Dále může být správce daně účastníkem s procesní způsobilostí u občanského soudního řízení ve věcech souvisejících se správou daní.

Dalším důležitým, ale již zmiňovaným v souvislosti s daní z příjmů fyzických osob, konstrukčním prvkem jsou slevy na dani. Zatímco odpočet ze základu daně snižuje právě ten základ daně, slevy na dani snižují základní částku daně, to znamená, že se odečítají od vypočtené daně. Sleva na dani umožňuje snížení částky daně za stanovených podmínek. Také slevy na dani je možno členit podle různých kritérií. Sleva na dani může být absolutní nebo relativní. Absolutní sleva je stanovená pevnou částkou, jako příklad může být uvedena sleva na dani z příjmů, sleva na poplatníka, která je ve výši 24 840 Kč. Relativní sleva snižuje daň o poměrnou část, ta je zpravidla vyjádřená v procentech. Jako příklad může být sleva u silniční daně. Silniční daň se u vozidel, která jsou používána v kombinované přepravě snižuje o 25 % - 90 %, a to v závislosti na počtu jízd této přepravy.

Daňový bonus znamená, že je poplatníkovi vyplacena celá částka absolutní slevy na dani, kterou nemohl uplatnit při výpočtu daně kvůli nízké vypočtené dani. V České republice je takovým daňovým bonusem například daňové zvýhodnění na dítě. Je to tedy kombinace slevy na dani a daňového bonusu. Daňový bonus spadá pod takzvaný daňový odpočet, kde se nejedná o daně, které by musel daňový subjekt odvést státu, ale o takové částky, které stát vyplácí daňovému subjektu. Do této kategorie spadá také takzvaný nadměrný odpočet. Například v roce 2016 se částka ročního daňového zvýhodnění zvyšovala. V současné době je zvýhodnění na první vyživované dítě 13 404 Kč ročně, na druhé pak 17 004 Kč a na třetí 20 604 Kč.⁸

S nadměrným odpočtem se můžeme setkat například u daně z přidané hodnoty. Znamená to takovou daňovou povinnost, kdy odpočet daně je vyšší, než

⁸ (Pelc, 2016)

daň na výstupu v konkrétním zdaňovacím období. Zjednodušeně řečeno stát vrátí na dani více, než plátce zaplatí.

Zdaňovací období je časový horizont, za který je vyměřena daňová povinnost a je správcí daně vystaveno daňové přiznání. Jeho délka je určena v zákoně, který danou daň vymezuje. Například určení zdaňovacího období pro právnické osoby je upraveno zákonem o daních z příjmů v § 17a, který se mimo jiné odvolává na pojmy, které jsou stanoveny zákonem číslo zákon o účetnictví, a to pojmy hospodářský a kalendářní rok a účetní období.

Účetní období trvá zpravidla 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Jen v mimořádných případech, jako například zánik účetní jednotky může být kratší, ale i delší, například při změně účetního období z roku kalendářního roku na hospodářský. Účetní období kalendářního roku začíná 1. ledna a končí 31. prosince, kdežto u hospodářského roku začíná jiným prvním dnem měsíce, než je 1. ledna. Hospodářský rok se využívá především ve školství nebo v zemědělství, kdy je hospodářský rok výsledkem ukončení určitého sezónního cyklu. Co se týče daně z přidané hodnoty je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc nebo čtvrtletí, za které je finančnímu úřadu pravidelně podáváno daňové přiznání k dani z přidané hodnoty a zároveň odváděna daň z přidané hodnoty. Obojí je nutno udělat do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Měsíční zdaňovací období je v okamžiku, kdy se plátce stane novým plátcem daně z přidané hodnoty, to je možno změnit od třetího roku od registrace, pokud obrat nepřesáhl za předchozí kalendářní rok 10 milionů Kč a nestali jsme se nespolehlivým plátcem. O změnu je možné požádat už dříve, ale není jisté, zda správce daně vyhoví. Pokud by ovšem byl obrat za kalendářní rok vyšší než zmiňovaných 10 milionů Kč, je povinné měsíční zdaňovací období. Je také možné si dobrovolně změnit čtvrtletní zdaňovací období na měsíční.

Zaokrouhlení daně se může zdát velmi jednoduché. Nesmí se ovšem podcenit. Při výpočtu je velmi důležité se v zaokrouhlování orientovat. Výsledná daň se zaokrouhluje vždy na celé koruny nahoru. Záloha na daň je zaokrouhlována na celé stokoruny nahoru. Výpočty na základě daňové sazby, ukazatelů či koeficientů a také výsledek přepočtu měny musí být proveden s přesností na dvě platná desetinná místa, neboť postupné zaokrouhlení ve dvou nebo i více stupních je nepřípustné. Samozřejmě se nezaokrouhluje pouze daň, ale také například základ daně, ze kterého je následně daň počítána, kdy například u daně z příjmů právnických osob

se základ daně, který je snížený již o položky podle § 34 a § 20 zákona o dani z příjmů snižuje na celé tisíce Kč dolů. U daně z příjmů fyzických osob je zaokrouhlován základ daně, který je snížen o nezdanitelnou část základu daně a o odčitatelné položky od základu daně, na celé stovky Kč dolů.

Pokud není ještě daň známá a pokud neuplynul den splatnosti daně, je možné zajistit daň také prostřednictvím záloh. Povinnosti platit daň touto formou stanoví v určených lhůtách a výši zákon nebo správce daně. Podle daňového řádu se uhrazené zálohy daně započítávají na úhradu daně splatné až po skončení období, v němž je podáváno daňové přiznání či vyúčtování nebo po skončení daného zdaňovacího období.

Daň je možno zaplatit buďto bankovním převodem z účtu na účet správce daně nebo v hotovosti, a to je možné poslat na účet správce daní poštovní poukázkou nebo prostřednictvím poskytovatelů platebních služeb nebo také osobně úřední osobě, která je pověřená tyto platby přijímat, přičemž je maximální částka na kalendářní den jednoho subjektu 500 000 Kč nebo se dá zaplatit také šekem. V situaci, kdy stanoví zákon, provádí se platba formou kolkových známek. Podle § 163 daňového řádu, pokud se jedná o platbu při daňové exekuci, tak daňovému exekutorovi a pokud jde o pořádkovou pokutu tak oprávněné úřední osobě.

Jedním z konstrukčních prvků daně je také takzvaná srážka daně. To znamená, že daň se vybírá srážkou z příjmů, kterou je povinen provést plátce daně. Sazba této srážkové daně z příjmů je 15 %. Výhodou pro poplatníka je, že jeho příjem je již po zdanění a nemusí daň z příjmů už nijak řešit. Nemusí tedy tento příjem dávat například do daňového přiznání. Příkladem, kdy se poplatník může setkat se srážkovou daní je případ, kdy má poplatník podepsané Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti u jednoho zaměstnavatele a tento poplatník pracuje zároveň u jiného zaměstnavatele.

3 Legislativní vývoj zdaňování a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren

V České republice byla státní podpora výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie vyhlášena speciálním zákonem ze dne 31. března 2005, a to zákonem č. 180/2005 Sb., o podpoře využívání obnovitelných zdrojů, tj. energie větru, slunečního záření, geotermální energie, vodní energie, energie půdy, vzduchu, biomasy, skládkového plynu, kalového plynu a bioplynu. Tento zákon byl v průběhu platnosti několikrát novelizován, následně pak 1. ledna 2013 nahrazen zákonem č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie.

Česká republika podporuje fotovoltaiku formou garantovaných výkupních cen. Tyto výkupní ceny jsou vyhlášovány každý rok Energetickým regulačním úřadem. Jsou fixovány na období 20 let a jejich cena je každý rok indexována nejméně o 2 %. V roce 2014 je pro nové zdroje nulová podpora.

Zákon č. 180/2005 Sb. a také zákon č. 165/2012 Sb. stanovuje dvě možnosti výkupu pro fotovoltaické elektrárny a to buď:

- Garantovanou výkupní cenou, která je fixována na zmiňovaných 20 let s pravidelným ročním navýšením o 2 %, přičemž energii musí odebírat hlavní energetický distributor, jakým je ČEZ, E.ON, PRE,
- Zeleným bonusem, který je fixován pouze na jeden rok.

3.1 Základní pojmy

Energetický regulační úřad (dále jen „ERÚ“) vznikl 1. ledna 2001 zákonem č. 458/2000 Sb., ze dne 28. listopadu 2000, o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, jakožto správní úřad vykonávající regulaci v energetice. ERÚ nemá žádnou hospodářskou činnost, nemá ani žádné účelové transfery, není oprávněn poskytovat dotace a návratné finanční výpomoci, nemá žádné majetkové účasti v tuzemských a zahraničních společnostech, nemá žádné výdaje, které by vyplývaly z koncesních smluv ani nemá další podřízené organizační složky. ERÚ je jako samostatná kapitola státního rozpočtu.

Působnost ERÚ je:

- regulace cen,
- podpora hospodářské soutěže v energetických odvětvích,
- výkon dohledu nad trhy v energetických odvětvích,
- podpora využívání obnovitelných a druhotných zdrojů energie,
- podpora kombinované výroby elektřiny a tepla,
- podpora biometanu,
- podpora decentrální výroby elektřiny a ochrana zájmů zákazníků a spotřebitelů s cílem uspokojení všech přiměřených požadavků na dodávku energií,
- ochrana oprávněných zájmů držitelů licencí, jejichž činnost podléhá regulaci,
- ochrana oprávněných zájmů zákazníků a spotřebitelů v energetických odvětvích.⁹

Fotovoltaické nebo také solární elektrárny patří pod obnovitelné zdroje energie. Využívají sluneční záření, jakožto nevyčerpatelný zdroj energie a neprodukují při výrobě energie žádné emise. Tyto vlastnosti je díky v současné době aktuálním boji proti globálnímu oteplování dělají velmi oblíbenými. Hlavní nevýhodou fotovoltaických elektráren je jejich životnost vzhledem k ceně panelů a nejsou tedy ani přes jejich neustálý vývoj rentabilní. Protože je snaha rozvoje výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů především energie ze Slunce je potřeba státní podpory jako motivace k jejich budování. V České republice ale způsobila velmi špatně nastavená legislativa nečekaný takzvaný solární boom, neboli neočekávaný rozmach těchto elektráren, který pro koncové zákazníky způsobil výrazný nárůst cen elektřiny. Ovšem náklady na výrobu fotovoltaických elektráren neustále klesají a v budoucnu se počítá s tím, že žádná podpora nebude potřeba. Fotovoltaické elektrárny našly využití v malém měřítku, například na střechách rodinných domů či různých podniků k vlastní spotřebě, ale také v měřítku velkých energetických soustav.

K 30. září 2016 bylo v České republice podle ERÚ v provozu 28 341 solárních elektráren, které mají celkový instalovaný výkon 2 127,1 MW. Asi polovina tohoto instalovaného výkonu jsou zdroje, které mají instalovaný výkon od 1 do 5 MW. V

⁹ (ERÚ, 2017)

České republiky vyrobily fotovoltaické elektrárny v roce 2015 celkem 2,26 TWh elektřiny, což znamená zhruba 2,7 % celkové výroby elektřiny v České republice.

V rámci výkupních cen je vykupující povinen vykoupit veškerý objem elektřiny, která je naměřená v místě výroby elektřiny a distribuční nebo přenosové soustavy a dodaná do elektrizační soustavy za cenu stanovenou aktuálním cenovým rozhodnutím. Na podporu touto formou se vztahuje také garance patnáctileté prosté návratnosti podle § 12 zákona č. 165/2012 Sb., ve znění pozdějších předpisů, pokud jsou splněny podmínky technických a ekonomických parametrů, které jsou stanoveny vyhláškou č. 347/2012 Sb. (dříve č. 475/2005 Sb.) Tato cena je po dobu životnosti výroby elektřiny z fotovoltaické elektrárny zachována jako minimální a má pravidelnou indexaci 2 %.

Zelený bonus je podpora k vyrobené elektřině, kterou si buďto může provozovatel fotovoltaické elektrárny spotřebovat sám nebo ji prodá třetímu subjektu za libovolnou cenu. Zelený bonus na elektřinu ze solárních energií je tedy vyplácen za všechnu vyrobenou a také účelně spotřebovanou elektrickou energii včetně té, která je spotřebována v místě výroby. Při podpoře touto formou je nucen výrobce najít si svépomocí odběratele elektrické energie a s ním také sjednat cenu. Část vyrobené elektrické energie může využít pro svou vlastní spotřebu a sjednat s obchodníkem smlouvu pouze na dodávky nespotřebovaných přebytků. Pokud by ovšem docházelo bez smlouvy o dodávce k přetokům do elektrizační soustavy, jednalo by se o neoprávněnou dodávku, to by znamenalo dodávku bez nároku na podporu. Zelený bonus je spojen s vyšším výnosem než výkupní cena, především kvůli zvýšeného rizika prodeje vyrobené elektřiny.

Výkupní ceny ani zelené bonusy, vyplácené vyrábějícím elektřinu ze solární energie nemohou meziročně klesnout. Pravidelná indexace, čili navýšení podpory o 2 % pro stávající výroby elektřiny, které využívají sluneční energii se týká pouze podpory formou výkupních cen, protože výše zelených bonusů je každoročně upravována, zejména podle pohybu cen silové elektřiny na trhu. To stejné platí také na garanci patnáctileté prosté návratnosti, ta je také vztahována pouze na výroby, které využívají podporu formou výkupních cen.

Ze zákona není možné kombinovat podle § 8 odst. 4 zákona č. 165/2012 Sb. v rámci jedné výroby elektřiny podporu formou výkupních cen a zelených bonusů.¹⁰

Ostrovní systém je takový, kdy vyrobená elektřina je všechna spotřebována provozovatelem systému a výroba není připojena k žádné elektrizační soustavě. Znamená to, že se nejedná o podnikání a není potřeba licence ani žádná smlouva s provozovatelem distribuční soustavy nebo s někým dalším. Toto tvrzení platí bez ohledu na výkon pro všechny ostrovní systémy, pokud ovšem provozovatel ostrovního systému v minulých letech nezískal nárok na podporu a nepobírá zelené bonusy, pak výše uvedená nepotřeba licence neplatí.

3.2 Podmínky získání licence na výrobu elektřiny

Podle § 3 zákona č. 458/2000 Sb., ze dne 28. listopadu 2000 o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (dále jen energetický zákon) mohou za podmínek stanovených tímto zákonem na území České republiky podnikat v energetických odvětvích osoby pouze na základě licence udělené Energetickým regulačním úřadem. Ta se dále také vyžaduje na výrobu elektřiny vyrobenou ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem do 10 kW včetně, které jsou určeny pro vlastní spotřebu zákazníka, za podmínek, že je ve stejném odběrném místě připojena jiná výroba elektřiny držitele licence. Také ale na výrobu elektřiny ve výrobnách elektřiny s instalovaným výkonem nad 10 kW, které jsou určeny pro vlastní spotřebu zákazníka, za podmínek, že je výroba elektřiny propojena s distribuční nebo přenosovou soustavou, to znamená, pokud se nejedná o ostrovní systém. Licence na výrobu elektřiny není v jiných případech vyžadována. Výrobce elektřiny může Energetický regulační úřad požádat o udělení licence, a tím být držitelem licence, přestože to zákon nevyžaduje.

Dalším důležitým faktem je, že se licence nevyžaduje podle § 4, písmene b) energetického zákona na výrobu tepelné energie, která je určena pro jeden objekt jednoho zákazníka.

Právnícká nebo fyzická osoba žádající o udělení této licence musí být svéprávná, trestně bezúhonná a musí prokázat odbornou způsobilost. Mimo to musí také prokázat, že má k zajištění výkonu licencované činnosti technické a finanční

¹⁰ (ERÚ, 2017)

předpoklady. Odborná kvalifikace a předchozí praxe není potřeba pro získání licence na provoz elektrárny do výkonu 20 kW. Finančně nezpůsobilý žadatel o licenci je podle ustanovení § 5 odst. 6 energetického zákona takový žadatel, který má evidované nedoplatky na clech a poplatcích, daních, pojistném na sociálním zabezpečení, pojistném na všeobecném zdravotním pojištění, příspěvku na státní politiku zaměstnanosti nebo na pokutách. Tento fakt si podle § 7 odst. 6 energetického zákona Energetický regulační úřad ověří tím, že si vyžádá vydání dokladů od finančního orgánu, orgánu správy sociálního zabezpečení nebo orgánu celní správy, které jsou tyto orgány povinny doložit do 7 dnů od vydání žádosti Energetického regulačního úřadu nebo si Energetický regulační úřad tuto skutečnost ověří v informačním systému veřejné správy. Žadatel ovšem může sám tyto doklady k žádosti o udělení licence nebo k žádosti o změnu rozhodnutí o udělení licence připojit.

3.3 Vedení účetnictví

Velmi velkou zátěží pro drobné podnikatele byla povinnost podle § 11 odst. 1 písm. f) energetického zákona, ve kterém byla do konce července roku 2010 podmínka pro držitele licence být podle zvláštního právního předpisu účetní jednotkou. To znamená, že provozovatelé neměli až do 31. 7. 2010 možnost výběru vést daňovou evidenci či účetnictví.

Znamenalo to v návaznosti na § 4 odst. 6 zákona o účetnictví, že každá fyzická osoba vlastníci do uvedeného data licenci podle energetického zákona k provozování fotovoltaické elektrárny, byla od dne zahájení činnosti povinna vést účetnictví, a to až do dne ukončení činnosti, pokud nestanoví zvláštní zákon jinak. Navíc podle zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek. Z tohoto vplývalo vedení účetnictví i pro drobného živnostníka, který měl nainstalované fotovoltaické panely na střeše svého domu a měl tyto panely připojeny do distribuční soustavy a chtěl využívat podpory zeleného bonusu. Toto účetnictví přitom musel vést podle ustanovení v § 4 odst. 9 zákona o účetnictví za všechny jeho doposud provozované samostatně výdělečné a podnikatelské činnosti, které jsou, respektive byly zahrnuty v § 7 zákona o daních z příjmů.

K novelizaci několik zákonů vedla novela zákona č. 155/2010 Sb., která vešla v platnost 1. 8. 2010. Mezi novelizovanými zákony byl také energetický zákon, který dával povinnost pro držitele licence být účetní jednotkou, tato povinnost byla vypuštěna. Znamenalo to výrazné snížení administrativní zátěže. Háček to ovšem mělo v tom, že k tomu nebylo přijato žádné přechodné ustanovení. Znamenalo to tedy vznik spousty nejasností, co se týkalo správného vyložení zákona. Tyto nejasnosti umocnily rozdílné pohledy ministerstva průmyslu a obchodu a ministerstva financí.

Jelikož byla novela účinná od 1. 8. 2010 bylo největší nejasností to, zda účetní jednotky, které začaly vést účetnictví až v roce 2010, konkrétně do 31. 7. 2010 můžou s vedením přestat nebo musí pokračovat ve smyslu § 4 odst. 7 zákona o účetnictví, ve kterém je stanoveno, že vedení účetnictví mohou účetní jednotky ukončit nejdříve po uplynutí pěti po sobě jdoucích účetních období, ve kterých účetnictví vedly.

Ministerstvo průmyslu a obchodu vydalo stanovisko, že provozovatel fotovoltaické elektrárny, který získal licenci v průběhu roku 2010, musí být podle energetického zákona účetní jednotkou, a to podle zákona o účetnictví nejméně do 31. 12. 2015. Podle ministerstva osvobození počíná až od 1. ledna 2011. Naopak stanovisko odboru účetnictví ministerstva financí se k tomu vyjádřilo: „Pokud dotčený subjekt nesestaví k 31. 12. 2010 účetní závěrku z důvodu, že mu odpadla povinnost vést účetnictví na základě zákona č. 155/2010 Sb., a pokud již dříve účetní závěrku nesestavoval, nelze obecně dovozovat jeho povinnost vést účetnictví v následujících 5 letech“

Poplatníkovi s licencí z roku 2010, který si vyřeší tenhle rozpor po svém pak hrozí při nevedení účetnictví poměrně velká pokuta. Zároveň ale nutno podotknout že žádný z centrálních orgánů nevydal k tomuto problému závazné a všeobecně dostupné stanovisko a v tomto případě stát zrušil povinnost účtovat. Proto je zřejmé, že by se pokuta za nevedení účetnictví minula účinkem.

Co se ovšem týče licencí udělených do roku 2009, tak se pro provozovatele nic nezměnilo. Ten je podle energetického zákona již stal účetní jednotkou, to znamená že podle § 4 zákona o účetnictví musí vést účetnictví ode dne zahájení činnosti, kterým je považován den, kdy mu byla udělena licence.

Pokud neukončí svou činnost může tedy ukončit vedení účetnictví nejdříve po uplynutí 5 let, čili 5 po sobě jdoucích účetních období, ve kterých toto účetnictví vedl. V případě získání licence k 1. 11. 2009, je povinen k vedení účetnictví alespoň do 31. prosince 2014.

Při udělení licencí v roce 2011 a dále již, co se týče vedení účetnictví, vznik žádných nesrovnalostí a nejasností nebyl.

Podnikatelé tak mohou vést pouze daňovou evidenci nebo dobrovolně účetnictví, popřípadě evidovat jen příjmy a pohledávky, pokud využívají uplatňování výdajů paušální částkou podle § 7 odst. 7 a 8 zákona o daních z příjmů.

3.4 Zdanění příjmu fyzických osob

Velkou změnou, která nastala právě ve zdanění příjmů provozovatelů fotovoltaických elektráren bylo zrušení osvobození. To se podle § 4 odst. 1 písm. e) nebo § 19 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31.12.2010, použije naposledy za zdaňovací období roku 2010.

S účinností od 1. 5. 2016 byl novelizován zákon o daních z příjmů zákonem č. 125/2016 Sb., konkrétně se novelizace týká § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, kdy se mezi ostatní příjmy zařadily také příjmy z provozu výroben elektřiny, ke kterým není vyžadována licence, která je udělována Energetickým regulačním úřadem. Podle přechodných ustanovení této novely zákona o dani z příjmů se použije zákon o daních z příjmů, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona pro daňové povinnosti u daní z příjmů i práv a povinností s nimi souvisejících:

- za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona,
- za zdaňovací období, které započalo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Tuto novelu je tedy možné použít již pro zdaňovací období roku 2016.

Tato změna je především kvůli zjednodušení administrace u malých zdrojů výroby elektřiny. Takových, které nejsou předmětem podnikatelské činnosti a slouží převážně pro vlastní spotřebu zákazníka, jejich výkon je z hlediska dopadů na distribuční soustavu velmi omezený.

Pokud tedy fyzická osoba vlastní fotovoltaiickou elektrárnu má jediný zdroj příjmu, a to příjem z provozu fotovoltaiické elektrárny v podobě prodeje silové elektřiny za tržní cenu. Je tento příjem, který je sice podnikáním, zdaněn podle § 10 odst. 1 zákona o dani z příjmů, protože není potřeba k dosažení tohoto příjmu licence ERÚ, respektive podle energetického zákona tento příjem podnikáním není. Podle energetického zákona, mohou na území České republiky podnikat v energetickém odvětví jen osoby, které splnily zákonné podmínky, kterými jsou udělení licence ERÚ, která tuto licenci vyžaduje na výrobu elektřiny ve výrobnách, které mají instalovaný výkon nad 10 kW. Pokud bude poplatník provozovat fotovoltaiickou elektrárnu, která má instalovaný výkon do 10 kW bez příslušné licence, tak se již nebude jednat o příjem ze samostatné činnosti zdaňovaný podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Přestože příjmy z fotovoltaiické elektrárny s výkonem pod 10 kW mohou dosáhnout ročně až 100 tisíc Kč, mohou být osvobozeny podle § 10 odst. 3 písm. a) zákona o dani z příjmů. Subjekty vlastní licenci jsou povinny tento příjem danit dle § 7 zákona o dani z příjmů. Řešení, že fyzická osoba zdaňuje příjmy podle § 10 zákona o dani z příjmů je jedno ze dvou možných. Pokud si přeje tato osoba zdaňovat příjem podle § 7 zákona o dani z příjmů, má samozřejmě tu možnost, protože Ústavní soud by jinak považoval vzniklou situaci za porušení práva na rovné zacházení, které je podmíněno různým zacházením se subjekty, nacházející se ve stejné nebo srovnatelné situaci bez toho, že by existoval jakýkoliv objektivní a rozumný důvod uplatněného rozdílného přístupu. Zdanění podle § 7 zákona o dani z příjmů je také odpovědí, jak může poplatník uplatnit daňové odpisy a náklady související s podnikáním.

Jestliže má fyzická osoba na své dílně instalovanu fotovoltaiickou elektrárnu a vyrobená elektřina je použita pro jeho činnost dle živnostenského oprávnění a má takzvaný ostrovní systém, její příjem je tedy formou příjmu z jiného podnikání, ke kterému byla využita silová elektřina vyrobená ve vlastní fotovoltaiické elektrárně, znamená to, že není podstatou jeho příjmu prodej elektrické energie, ale tuto vyrobenou elektřinu používá poplatník pro dosahování jiného příjmu, pak nejde v tomto případě o příjem z provozu fotovoltaiické elektrárny a situace se nedaní § 10 odst. 1 písm. a) zákona o dani z příjmů, a to protože poplatník v tomto případě nedosahuje žádného příjmu z provozu fotovoltaiické elektrárny, takže to nepodléhá

zdanění. Při tomto scénáři může docházet také k tomu, že tato osoba využívá vyrobenou elektřinu pouze částečně k podnikání, zbytek je použit pro její vlastní, osobní, spotřebu.

Pokud má fyzická osoba příjem v podobě prodeje silové elektřiny a příjem v podobě zeleného bonusu, je v tomto případě nepochybné, že příjem ve formě zeleného bonusu z provozu fotovoltaické elektrárny je podmíněn licencí ERÚ. Proto takovéto příjmy, jako zelený bonus v kombinaci s prodejem silové elektřiny, spadají pod příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, protože § 10 zákona o daních z příjmů se týká pouze zdanění příjmů z činností, které nejsou podnikáním. Provoz fotovoltaické elektrárny je podnikáním ve smyslu občanského zákoníku, lze tedy provoz takovéto elektrárny považovat za příjem z výkonu nezávislého povolání podle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, protože příjem z provozu fotovoltaické elektrárny nelze podřadit pod žádný jiný druh příjmu, který je uvedený v § 7, a protože ve smyslu energetického zákona jde o podnikání, ke kterému není třeba licence ERÚ (přesto je třeba ji kvůli zeleným bonusům vyžádat). Z výše uvedeného plyne, že poplatník mající příjem ve formě zeleného bonusu, tento příjem daní podle § 7 zákona o daních z příjmů, to znamená, že si může uplatnit nákladový paušál ve 40% výši. V tomto případě tento stav odpovídá stavu před nabytím účinnosti novely zákona o daních z příjmů.

Fyzická osoba mající příjem v podobě prodeje silové elektřiny za zvýhodněné výkupní ceny elektřiny by měla mít z důvodů uvedených výše stejný daňový režim jako v u příjmu ve formě zeleného bonusu, to znamená, že se daní se jako příjem podle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů.

Ve shrnutí tedy příjem ve formě zeleného bonusu, příjem z prodeje silové elektřiny a příjem z prodeje silové elektřiny za zvýhodněnou výkupní cenu jsou příjmem podle § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. S ohledem na princip procesní ekonomie, který je vyslovený daňovou správou v rámci metodiky evidence tržeb jako jeden ze základních principů daňového procesu, je možné připustit, že minoritní příjmy z provozu fotovoltaické elektrárny nepřesahující částku 175 tis. Kč ročně a takové příjmy představují maximálně 49 % celkových příjmů poplatníka, lze podřadit pod § 10 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, i když by jinak spadaly pod režim § 7 zákona o daních z příjmů. Pokud nastane takový případ může si poplatník zvolit, jestli bude takový příjem, ke kterému není potřeba licence ERÚ a

souvisí s výrobou elektřiny ve fotovoltaické elektrárně, pro účely zdanění podřazovat pod § 7 nebo § 10 zákona o daních z příjmů. Daňová správa je poté povinná tuto volbu respektovat, protože v obou případech způsob zdanění vyplývá z výkladu zákona o daních z příjmů.

3.5 Odvod z elektřiny ze slunečního záření

Jak už bylo výše uvedeno, v roce 2010 nastal problém s velmi rychlým nárůstem počtu fotovoltaických elektráren a s ním související narůst instalované kapacity, čímž docházelo k nárůstu cen elektřiny. Proto byla velmi rychle přijata novelizace zákona č. 402/2010 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů. Tato novela vešla v platnost od 1. ledna 2011 a zavedla velmi diskutované opatření, kterým byla takzvaná Solární daň, literou zákona nazývána jako odvod z elektřiny ze slunečního záření.

Základem této daně, respektive odvodu je částka zeleného bonusu či výkupní ceny bez daně z přidané hodnoty, která je hrazena provozovatelem soustavy výrobcí energie. V případě zeleného bonusu byla stanovena sazba na 28 %, u výkupních cen to bylo 26 %. Předmětem daně je dle ustanovení této novely elektřina vyrobená od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013 v zařízení, které bylo uvedeno do provozu v období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2010. Poplatníkem tohoto odvodu je výrobce vyrábějící elektřinu ze slunečního záření. Plátcem odvodu je provozovatel soustavy, který ponížil částku o částku vyplácených zelených bonusů nebo výkupních cen za vyrobenou elektřinu. Podle Zákona č. 180/2005 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů byla od odvodu osvobozena elektřina, která byla vyrobena ze slunečního záření ve fotovoltaické elektrárně s instalovaným výkonem do 30 kW umístěná na střešní konstrukci nebo obvodové zdi jedné budovy, která je spojena se zemí pevným základem a je evidovaná v katastru nemovitostí.

Další novelou byl pak zákon č. 165/2012 Sb. o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, který prodloužil významně platnost tohoto odvodu. Odvod se již netýkal pouze fotovoltaických elektráren, které byly uvedeny do provozu v první vlně solárního boomu, který byl v roce 2009. Předmětem tohoto odvodu je elektřina vyrobená ze slunečního záření ve fotovoltaické elektrárně od 1. 1. 2014 po

dobu, po kterou trvá právo na podporu elektřiny v zařízení, které bylo uvedeno do provozu v období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010. Na rozdíl od původního odvodu, byla snížena jeho sazba, a to na 11 %, co se týče zeleného bonusu a na 10 % v případě výkupní ceny. Správu toho odvodu mají na starosti finanční úřady a odvod je příjmem státního rozpočtu. Podle zákona č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů pro poplatníka, který vede účetnictví znamená sražená částka odvodu daňově uznatelný náklad.

Stát si tímto odvodem zajistil určité získání vyplacené podpory zpět. Tab. 3.1 znázorňuje inkaso vybrané v letech 2011–2015 z tohoto odvodu.

Tab. 3. 1 Inkaso odvodu z elektřiny

Odvod z elektřiny ze slunečního záření (v mil. Kč)	2011	2012	2013	2014	2015
	5 939	6 403	5 817	2 042	1 932

Zdroj: Finanční správa (2017), vlastní úprava

S odvodem ovšem nesouhlasili provozovatelé fotovoltaických elektráren, kteří podali stížnost k Ústavnímu soudu, že odvod má zpětnou účinnost a zasahuje také do práva vlastnit majetek. Návrh byl ovšem Ústavním soudem zamítnut, protože se o retroaktivitu se nejednalo, protože předmětem odvodu nebyla elektřina, která byla vyrobená před účinností tohoto zákona.¹¹

3.6 Zákonné rezervy

Na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů, které byly uvedeny na trh do 1.1. 2013, zavádí zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů novou rezervu podle § 11a. Rezerva je navázána na povinnost, které je uložena provozovatelům fotovoltaických elektráren zákonem o odpadech, a to zajistit využití, financování zpracování a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů formou plateb dílčích příspěvků v letech 2014-2018. Celková částka hrazených příspěvků bude zahrnuta do základu daně prostřednictvím uvedené rezervy, která je vytvářena v závislosti na době daňového odpisování solárních panelů podle § 30b zákona o daních z příjmů. Tato rezerva je první daňově uznatelná rezerva, která je tvořena daňovým poplatníkem nezávisle na jeho účetnictví. Je umožněno přechodné ustanovení uplatnit na předmětnou rezervu také za zdaňovací období započaté v

¹¹ (Ústavní soud, 2012)

roce 2015. Zároveň lze zahrnout do tvorby rezervy také částku, která připadá na měsíce, které splňují podmínky pro její tvorbu, již ve zdaňovacím období započatém v roce 2014.¹²

3.7 Daň z přidané hodnoty

Dnem 1. ledna 2013 nabyl účinnosti zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, který nahradil zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů).

S tímto v souvislosti došlo ke změně v uplatňování daně z přidané hodnoty u výrobců elektřiny čili majitelů fotovoltaických elektráren, kteří měli zvolen jako formu podpory zelený bonus.

Podle původního systému, který byl upraven zákonem č. 180/2005 Sb. o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, který byl platný do 31. prosince 2012, byla podpora poskytována provozovatelem, jenž byl povinný s výrobcem uzavřít přímý smluvní vztah, byl tedy povinen připojit výrobce do své přenosové soustavy či distribuční sítě. Vzhledem k tomuto smluvnímu vztahu buď výrobce provozovateli dodával elektřinu za výkupní ceny, které byly stanovené nebo mu poskytoval službu, za níž při výrobě ekologické energie získával zelený bonus. Vykoupená elektřina pak byla použita na krytí ztráty v síti. Zelené bonusy, které byly vyplácené provozovatelem vstupovaly jako nákladová položka do ceny přenosové či distribuční služby, kterou provozovatel fakturoval svým zákazníkům. provozovatel tedy nakupoval od Výrobců službu, kterou byla výroba ekologické energie, proto aby ji mohl dále použít pro svůj vlastní výstup. V komerčním řetězci znamenalo toto nakoupené plnění vstup, který byl jako nákladová položka plnění jiného. Proto tato služba, která znamenala vyplacení zelených bonusů, byla zdanitelným plněním, které podléhalo základní sazbě daně z přidané hodnoty.

Zjednodušeně řečeno, jelikož existoval přímý smluvní vztah mezi výrobcí elektřiny a provozovateli regionální distribuční soustavy nebo přenosové soustavy byl zelený bonus do konce roku 2012 považován jako úplata za služby ekologického

¹² (Finanční správa, 2015)

způsobu, kde se elektrická energie vyráběla pomocí fotovoltaických článků. Tato poskytovaná služba tedy byla zdanitelným plněním a podléhala dani na výstupu. Od 1. ledna 2013 ovšem zelený bonus nepodléhá dani, protože nepředstavuje úplatu za plnění pro operátora trhu.

Zásadní a zcela novou roli má od roku 2013 společnost OTE, a.s. (dále jen „společnost OTE“). Společnost OTE je akciovou společností vlastněnou státem, plní povinnosti operátora trhu, které stanovuje energetický zákon. Společnost OTE vystupuje v postavení takzvaného clearingového centra, které celý systém provozuje a přerozděluje prostředky mezi státním rozpočtem a jednotlivými účastníky trhu vlastními zdroje energie, které jsou podporovány. Rozdílem mezi provozovateli a společností OTE je, že společnost OTE nepřijímá od výrobců žádnou službu, ani ji nespotřebovává, nevykupuje elektřinu a ani nevyužívá tuto službu jinak pro své vlastní ekonomické činnosti. To je důvodem neuzavírání smluvních vztahů s výrobcí. Nárok na podporu vzniká při splnění podmínek ze zákona. Výrobce má ovšem možnost zvolit si mezi zeleným bonusem a stanovenými výkupními cenami.

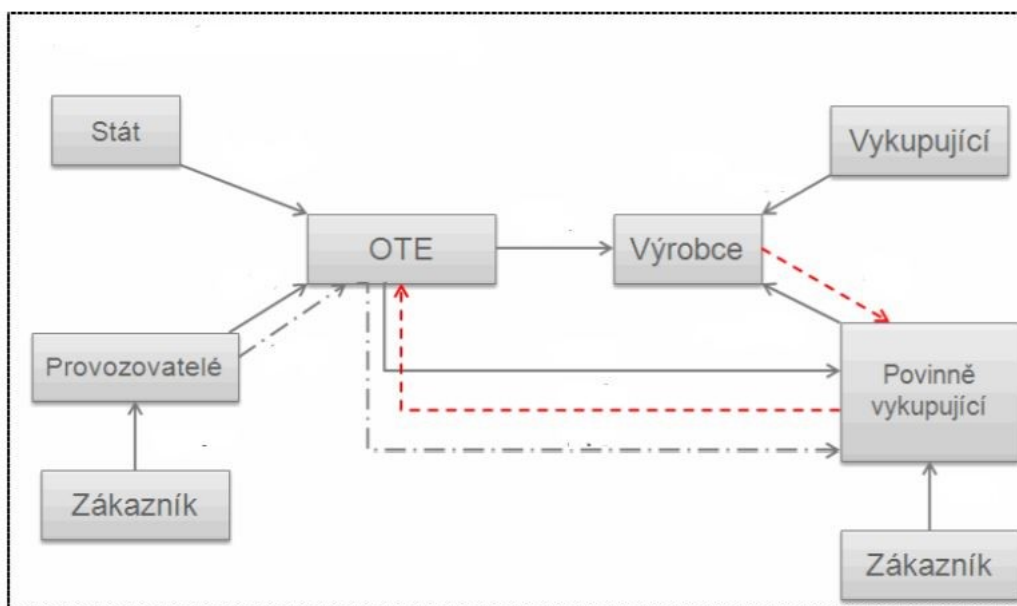
Zelené bonusy jsou společností OTE vypláceny přímo výrobcí. Naopak výkupní ceny dostává výrobce od povinně vykupujícího. V tomto případě pak společnost OTE dorovná výkupujícímu vzniklé rozdíly mezi stanovenou výkupní cenou a tržní hodinovou cenou elektřiny. Společnost OTE tyto prostředky na financování systému podpory získává od provozovatelů a přímo ze státního rozpočtu.

Výrobce prodává elektřinu, kterou vyrobí ve své fotovoltaické elektrárně vykupujícím obchodníkům za tržní ceny. Poté vyplácí společnost OTE výrobcům zelené bonusy.

Alternativou může být také to, že výrobce dodává povinně vykupujícímu elektřinu za výkupní ceny, popřípadě za rozdíl, který je mezi zeleným bonusem a výkupní cenou, pokud výrobce čerpá zelený bonus a zároveň nabídne vyrobenou elektřinu vykupujícímu. Pokud dosahuje tržní hodinová cena elektřiny záporných hodnot, musí výrobce povinně vykupujícímu uhradit tento rozdíl za množství elektřiny, která byla dodána v dané hodině. Povinně vykupující pak dodá elektřinu spotřebitelům či dalším obchodníkům za tržní ceny. Společnost OTE vyplácí v tomto případě tomuto povinně vykupujícímu rozdíl mezi výkupní cenou elektřiny a tržní hodinovou cenou elektřiny. Pokud je tržní hodinová cena vyšší než výkupní cena

stanovená ERÚ, přijímá společnost OTE od povinně vykupujícího rozdíl. Společnost OTE vyplácí stanovenou cenu povinně vykupujícímu za jeho činnosti. Cena může být zohledněna také i případnými vícenáklady tohoto povinně vykupujícího, které vznikly z titulu dorovnání rozdílu mezi výrobcem obdrženým zeleným bonusem a výkupní cenou. Stát poté hradí dotace z prostředků státního rozpočtu, které jsou určeny na úhradu nákladů spojených s podporou elektřiny a tepla. Výši této dotace pak stanoví vláda tak, že určí maximální limit vyplácené částky. Tato dotace není lineárně závislá na objemu výstupů uskutečňovaných společnostmi OTE. Společnost OTE pak jako operátor trhu má nárok na úhradu nákladů, které jsou spojeny s její činností. Provozovatelé tedy hradí společnosti OTE finanční prostředky, které slouží ke krytí nákladů, které jsou spojeny s podporou elektřiny z obnovitelných zdrojů a budou společnosti OTE vyplácet odměnu za služby na základě cenového rozhodnutí ERÚ. Tato odměna není účelově vázanou na jednotlivé toky nebo činnosti společnosti OTE, ale vztahuje se k její veškeré činnosti. Provozovatelé nakonec fakturují zákazníkům cenu za přenos elektřiny a cenu za distribuci elektřiny. Součástí této ceny je složka, která slouží na krytí nákladů, které jsou spojeny s podporou elektřiny stanovenou ERÚ pokud je limit dotace nedostačující k úhradě nákladů, které jsou spojeny s podporou elektřiny a tepla. Zjednodušením je pak Obr. 3.1

Obr. 3.1 Popis peněžních toků mezi jednotlivými subjekty



Zdroj: Koordinační výbor (2012), vlastní úprava

Pro určení, zda jsou tyto jednotlivé peněžní toky zdanitelné plnění, je rozhodující, jestli jde o plnění, které je za úplatu poskytovanou v rámci ekonomické činnosti, to znamená, že existuje přímá vazba a právní vztah, jestli jde o plnění, které zkonsumuje jen konkrétní příjemce, nebo je to plnění poskytované v zájmu veřejném, u kterého není strana poskytující úplatu příjemcem plnění.

Pokud výrobce využívá formu podpory zeleného bonusu, tak se uplatní daň z přidané hodnoty. Takový výrobce vyrobenou elektřinu dodává obchodníkovi na trhu s elektřinou za tržní ceny. Jelikož existuje přímá vazba mezi přijatou úplatou a množstvím dodané elektřiny je dodání zdanitelným plněním. Kupující tedy spotřebovává a má užitek z elektřiny, kterou nakoupil.

V případě vyplácení zelených bonusů společností OTE se neuplatní DPH. Zelený bonus není úplatou za plnění, neboť zde není žádné protiplnění. Společnost OTE toto plnění nijak nespotebovává ani neuskutečňuje žádná navazující zdanitelná plnění. Proto není vyplacený zelený bonus předmětem DPH.

Přijaté zelené bonusy od společnosti OTE nebudou započítány do výpočtu koeficientu pro odpočet DPH v krácené výši, ten tedy bude roven jedné, pokud ovšem výrobce neposkytuje žádnou osvobozenou činnost.

Výrobce dodávající elektřinu povinně vykupujícímu za stanovené výkupní ceny uplatní DPH. A to z důvodu splnění všech podmínek přímé vazby mezi plněním a úplatou.

V případě dosažení záporných hodnot tržní hodinové ceny elektřiny se také uplatní DPH. Taková platba snižuje úplatu za elektřinu, jenž je dodaná v dané hodině povinně vykupujícímu, proto nelze platbu samostatně posuzovat, ale slouží jako snížení základu daně. Povinně vykupující musí tuto skutečnost oznámit výrobcí předem a základ daně je snížen již při fakturaci. Může se ojediněle stát, že výrobcí tímto vznikne povinnost doplatit povinně vykupujícímu vzniklý rozdíl. Z pohledu DPH by se jednalo o dvě plnění, a to bezúplatné dodání elektřiny výrobcem, základem daně by byla nulová hodnota a poskytnutí likvidace výrobcí nadbytečné elektřiny povinně vykupujícím, kde by byla základem daně hodnota přesahující absolutní hodnoty záporné tržní ceny elektřiny stanovenou výkupní cenu.

Výrobce má tedy plný nárok na odpočet DPH na vstupu.

Pokud výrobce dodává elektřinu povinně vykupujícímu a zároveň čerpá zelený bonus, tak povinně vykupující hradí výrobcí pouze rozdíl mezi přijatým zeleným bonusem a stanovenou výkupní cenou. Jedná se o zdanitelné plnění dodání zboží, kdy je základem daně úplata získaná výrobcem od povinně vykupujícího.

Za zdanitelné plnění z pohledu DPH je také dodávka povinně vykupujícího dalším spotřebitelům a obchodníkům za tržní cenu. Pokud by tržní hodinová cena dosahovala záporných hodnot, tak by si povinně vykupující v podstatě kupoval službu likvidace elektřiny. V tomto případě by se jednalo o dvě plnění, kterými by byly bezúplatné dodání elektřiny se základem daně nula a poskytnutím zdanitelné služby likvidace nadbytečné elektřiny podléhající základní sazbě DPH.

DPH se neuplatní v případě hrazení společností OTE povinně vykupujícímu rozdíl mezi tržní cenou elektřiny a stanovenou výkupní cenou, a neuplatní se ani pokud by byla výkupní cena nižší než tržní hodinová cena. Povinně vykupující by pak proplácel společnosti OTE rozdíl mezi cenami, kdež by se nejednalo o samostatnou transakci.

Neuplatní se DPH ani v případě, že by povinně vykupující účtoval společnosti OTE náklady za činnost zajištění výkupu elektřiny za stanovenou výkupní cenu ve vztahu k výrobcům.

DPH se neuplatní také v případě vyplácení státu společností OTE dotaci za účelem krytí nákladů na výplatu rozdílu výkupní ceny a tržní hodinové ceny a zeleného bonusu. Dotace totiž není předmětem DPH, pokud by to nebyla dotace k ceně.

Provozovatelé účtující konečným zákazníkům složku ceny za přenos a distribuci elektřiny na krytí nákladů spojených s podporou elektřiny, kdy ji provozovatelé následně poskytnou společnosti OTE, také DPH neuplatní.

V případě fakturace společností OTE provozovatelům cenu za služby operátora trhu se DPH naopak uplatňuje.

DPH se dále uplatňuje, pokud poskytují provozovatelé distribuční a přenosové soustavy svým zákazníkům službu přenosu nebo distribuce elektrické energie, protože součástí ceny je také složka na krytí nákladů, které jsou spojeny s podporou elektřiny z obnovitelných zdrojů.

Co se týče DPH došlo ještě k jedné velmi výrazné změně, při jejíž aplikaci má spousta provozovatelů problémy s jejím pochopením a uplatněním v praxi. Tato změna se týká nároku na odpočet daně. K této změně došlo od 1. dubna 2011 zákonem č. 47/2011 Sb.

Z důvodu této změny je rozdíl, zda byla fotovoltaická elektrárna pořízena a byl uplatněn nárok na odpočet do 31. března 2011 nebo až po 1. dubnu 2011. Tento rozdíl je kvůli aplikaci správného znění § 78 případně § 79 při provádění úpravy odpočtu nebo vyrovnání odpočtu daně.

Až do 31. 3. 2011 byla podle § 72 odst. 5 zákona o DPH možnost i u dlouhodobého majetku uplatnit plný odpočet s uplatněním daně na výstupu i při následném použití tohoto majetku pro účely, které nesouvisejí s ekonomickou činností a tento režim zůstává zachován i po 1. 4. 2011. Kdežto u dlouhodobého majetku, který byl pořízen až po 1. dubnu 2011 je uplatnění odpočtu daně již při pořízení v poměrné výši, která odpovídá rozsahu použití pro ekonomické činnosti, s tím, že změny se řeší úpravou odpočtu daně podle § 78 a násl. zákona o DPH.

Co se týče zákona o DPH ve vztahu k fotovoltaice došlo mimo jiné také k velké změně v § 78 tohoto zákona. U fotovoltaických elektráren, které jsou umístěny na střeše nebo jiné části stavby se rozlišují:

- samostatné movité věci, popřípadě soubor movitých věcí, které mají samostatné technickoekonomické určení,
- technické zhodnocení budovy.

Mezi samostatné movité věci zařazujeme například fotovoltaické panely, rozvaděče, měniče atd., pro tyto movité věci je délka lhůty pro úpravu odpočtu 5 let. Technickým zhodnocením budovy je na mysli kabeláž, nosná konstrukce, stavební úpravy apod., které mají lhůtu pro úpravu odpočtu v délce 10 let.

Toto prodloužení lhůty na 10 let platí s účinností zákona č. 370/2011 Sb. od 1. ledna 2012. To znamená, že u fotovoltaické elektrárny, která byla instalována na střechu stavby po 1. lednu 2012 budou pro účely úpravy odpočtu daně podléhat soubory movitých věcí lhůtě 5 let a technické zhodnocení stavby lhůtě 10 let. Pokud došlo k odpočtu daně uplatněného u technického zhodnocení, které bylo pořízeno do

31. prosince 2011, je dále zachována lhůta pro úpravu odpočtu podle čl. II bodu 9. přechodných ustanovení zákona č. 370/2011 Sb. 5 let.¹³

Jednou z dalších nejasností může být výše zmiňovaná úprava zelených bonusů, respektive toho, že nyní zelené bonusy nejsou předmětem DPH, a tudíž se nezahrnují do koeficientu pro odpočet DPH. Do konce roku 2012 byl zelený bonus, který měl plátce také k soukromé spotřebě jím vyrobené elektřiny, součástí ekonomické činnosti to zohledňuje § 75 zákona o DPH vyjadřující rozsah použití pořízené fotovoltaické elektrárny pro ekonomickou činnost a činnosti s ní nesouvisející. V zákoně o DPH nejsou přesně stanoveny metody ani kritéria, jež by při výpočtu koeficientu měly být použity. Plátce si tedy může zvolit jako jednoznačné kritérium, které by vystihovalo použití pořízené fotovoltaické elektrárny pro ekonomickou činnost a činnosti, může jím být měrná jednotka (kWh) jím dodané a spotřebované elektřiny či hodnotové kritérium Kč. Jedinou podmínkou volby kritéria je vyjádřit objektivně podíl těchto ekonomických a neekonomických činností.

Pokud tedy provozovatel plátce pořídil fotovoltaickou elektrárnu a uplatnil plný odpočet je tento odpočet před 1. 4. 2011 odpočtem jak u vyrobené elektřiny spotřebované pro soukromou spotřebu, tak také u bezúplatného dodání elektřiny do sítě bez ohledu na to, že od 1. 1. 2013 již zelený bonus nepolehá dani na výstupu. Základ daně je ve výši ceny, za kterou může elektřinu nakoupit od dodavatele ze sítě.

Pokud by byl odpočet daně v poměru, který odpovídá použití pro ekonomickou činnost, tak se nebude provádět dodanění dle § 13 odst. 4 písm. a) a odst. 5 zákona o DPH u soukromé spotřeby ani u bezúplatného dodání vyrobené elektřiny, ani před a ani po 1. lednu. 2013. Podle § 78 zákona o DPH ve znění do 31. března 2011 se nebude provádět ani úprava odpočtu daně, pokud by ovšem nedošlo ke změně použití ve vazbě na osvobozená plnění bez nároku na odpočet a uskutečněná plnění s nárokem na odpočet.

Příkladem může být plátce, který pořídil fotovoltaickou elektrárnu před 1. dubnem 2011 a uplatnil plný nárok na odpočet při jejím pořízení, vybral si zelený bonus jako formu podpory a vyrobenou elektřinu používá, respektive používal částečně k výrobním účelům ve své provozovně a částečně pro soukromou spotřebu.

¹³ (Finanční správa, 2014)

Tento plátce bude do konce roku 2012 uplatňovat podle § 13 odst. 5 zákona o DPH daň na výstupu:

- z dodání vyrobeného zboží,
- z takzvané fikce dodání u soukromé spotřeby,
- ze zeleného bonusu.

Od 1. ledna 2013 bude tento plátce uplatňovat vše kromě daně na výstupu ze zeleného bonusu. Podle původního § 78 zákona o DPH nedojde k úpravě odpočtu, pokud se ovšem nezmění rozsah použití pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. Pokud by tento plátce ještě navíc dodával přebytky elektřiny bezúplatně do sítě, do roku 2012 i po roce 2013 by ještě navíc uplatňoval daň na výstupu z fikce dodání zboží.

Pokud by ovšem tentýž plátce uplatnil při pořízení před 1. 4. 2011 odpočet v poměrné výši, který odpovídal rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Tak do roku konce roku 2012 fikci dodání zboží soukromé spotřeby, řídící se § 13 odst. 5 zákona o DPH neuplatní. Pokud by tento plátce navíc od 1. ledna 2013 skončil se svou výrobní činností, neuplatňoval by tudíž žádnou daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží ani ze zeleného bonusu ani z fikce dodání zboží soukromé spotřeby. Podle původního § 78 zákona o DPH se ovšem úprava odpočtu neprovede, jelikož u původního odpočtu zohlednil účely, které nesouvisely s ekonomickou činností. S tím souvisí to, že tedy od roku 2013 neuskutečňuje žádnou ekonomickou činnost a vznikly tedy důvody vedoucí ke zrušení registrace a k snížení částky nároku na odpočet, který si uplatnil při pořízení fotovoltaické elektrárny, a to podle § 79a odst. 2 s přiměřeným použitím § 78d odst. 2 zákona o DPH.

Ovšem plátce, který pořídil fotovoltaickou elektrárnu až na začátku roku 2013 a uplatnil plný nárok na odpočet daně, protože počítal s využitím jen v rámci svých ekonomických činností a formu podpory si zvolil zelený bonus, je po ukončení roku 2013 povinen dle § 75 odst. 4 zákona o DPH provést korekci tohoto uplatněného odpočtu daně, a to korekci podle skutečného poměru využití mezi ekonomickou činností a jinými účely. Toto platí také v případě, že je odchylka poměrného

koeficientu podle skutečného použití o více než 10 % od poměrného koeficientu, který je stanoven odhadem.¹⁴

3.8 Daň z nemovitých věcí

V této oblasti neprobíhaly počátků fotovoltaických elektráren u nás žádné změny, vyjma tedy změny, která se týká přejmenování daně z nemovitostí na daň z nemovitých věcí.

Pokud se fotovoltaická elektrárna nachází na budově, tak se nejedná o samostatnou stavbu, proto se na tuto stavbu uplatňuje daň z nemovitých věcí standardním způsobem, to znamená podle druhu stavby a jejího využití.

V případě, že jsou fotovoltaické elektrárny umístěny na volném prostranství, jsou jejich konstrukce tvořeny ocelovými pozinkovanými profily podélně spojenými hliníkovými profily sloužícími k uchycení fotovoltaických panelů. Tato konstrukce je spojena se zemí buďto závrtnými šrouby nebo do země zatlačenými pozinkovanými profily, anebo je tato konstrukce ukotvená v těžkých betonových prefabrikovaných blocích, které spočívají na terénu či je těmito bloky zatížena. Součástí konstrukce často bývá také polohovací zařízení, které umožňuje optimální nastavení panelů ke Slunci. V České republice zatím nejsou jiné typy konstrukcí používány. Tyto konstrukce jsou i přes velmi pevné uložení rozebíratelné a umožňují relativně jednoduché odstranění či přemístění. Z tohoto důvodu nelze fotovoltaickou elektrárnu, respektive takovéto konstrukce považovat za nemovité stavby. Proto nejsou předmětem daně ze staveb.

To ovšem neznamená, že se všichni provozovatelé vyhnou této dani. Jelikož fotovoltaická elektrárna není tvořena pouze solárními panely, ale také zařízením sloužícím k přeměně energie solární na elektrickou energii. Jedním z parametrů dodávky do distribuční sítě je, že dodávaná energie musí mít formu střídavého proudu o napětí, fázovém průběhu a kmitočtu, který odpovídá příslušné síti. Toho lze docílit takzvaným střídačem nebo transformátorem, který je součástí každé fotovoltaické elektrárny. Kromě toho musí mít také elektrárny spínací místo na hranici vlastnictví výrobce energie a distribuční sítě a povinné jistící prvky. Tyto zařízení mají malé rozměry, a to díky polovodičové technice, proto je mohou provozovatelé umístit

¹⁴ (Finanční správa, 2014)

přímo na nosné prvky fotovoltaických panelů nebo mohou být umístěny v přilehlých budovách, které slouží k jiným účelům. Tato zařízení, ale nemusí mít jen malé rozměry, ve velkých fotovoltaických elektrárnách je jejich rozměr větší nebo je jich větší počet. Z těchto důvodů mohou být postaveny samostatné budovy sloužící k jejich umístění. Tyto stavby mohou mít charakter nemovitých staveb. V tom případě se jedná o stavbu pro výrobu elektřiny, která je podle § 7 zákona o dani z nemovitých věcí předmětem daně ze staveb.¹⁵

3.9 Odpisy

Do 31. prosince 2010 uplatňovali daňové odpisy jen Ti provozovatelé fotovoltaických elektráren, kteří se rozhodli vzdát osvobození příjmů z provozu solárního zařízení.

Od roku 2011 se změnila novelou zákona o dani z příjmu pravidla pro odpisování solárních zařízení. Tato novela zákona řešila jen odpisování nacházející se ve Standardní klasifikaci produkce pod kódem skupiny 31.10, 31.20 a 32.10, to znamená, že to postihlo jen fotovoltaické panely, rozvaděče, trafostanice apod. spadající do odpisové skupiny číslo 2 nebo 3, do skupin, jenž měly kratší dobu odpisování, konkrétně 5 a 10 let. Stavební prvky, jako samotné konstrukce a jejich základy, byly před novelou zákona v odpisové skupině číslo 4, kde byla doba odpisování 20 let.

Na 20 let, respektive 240 měsíců se od 1. ledna 2011 prodloužilo také odpisování skupiny číslo 2 a 3, a to podle § 30b zákona o dani z příjmů v platném znění. Provozovatel fotovoltaické elektrárny nebyl povinen daňové odpisy uplatnit v roce 2010 podle § 26, odst.8 zákona o dani z příjmů. Důvodem, proč nezačal daňově odepisovat byla skutečnost, že byly příjmy z provozu solárního zařízení v roce 2010 v kalendářním roce, ve kterém bylo toto zařízení uvedeno do provozu a také v pěti následujících letech osvobozeny. Jak již bylo výše zmíněno, u stavebních prvků se na odepisování nic nemění, proto pokračuje stejně. U technologií tedy začne odpisovat až nebude mít příjem z provozu solárních zařízení osvobozen, pak mu odpisy budou snižovat základ daně. Protože v roce 2010 nezačal s odpisováním,

¹⁵ (Finanční správa, 2010)

bude od ledna roku 2011 odpisovat z celé původní pořizovací hodnoty. Za zdaňovací období roku 2011 tedy bude uplatněn odpis ve výši 12/240 vstupní ceny.

K 1. 1. 2014 se změnilo třídění hmotného majetku, respektive kódy CZ-CPA¹⁶. Nově je majetek, který je využíván k výrobě elektřiny ze slunečního záření, zařazen ve Standardní klasifikaci produkce kódem skupiny 27.11, 27.12 a subkategorií CZ-CPA 26.11.22. Postupuje se podle § 30 zákona o daních z příjmů. Hmotný majetek je odepisován rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny nebo zvýšené vstupní ceny, v případě technického zhodnocení, po dobu 240 měsíců. Odpisy jsou stanoveny s přesností na celé měsíce, přičemž povinností poplatníka je zahájení odpisování začátkem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byly podmínky pro odpisování splněny. Pokud by došlo v průběhu zdaňovacího období k zahájení nebo ukončení odpisování, bylo by možné uplatnit odpisy pouze v takové výši, která na toto zdaňovací období připadá. Odpisy jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru. Ostatní majetek, který je využíván pro výrobu elektřiny ze Slunce, se řídí podle obecných pravidel pro odpisování.

Pro to, aby byl majetek správně zatříděn je potřeba vycházet z podrobnějšího členění Standardní klasifikace produkce. Ta je i vysvětlivkami k dispozici na stránkách Českého statistického úřadu.

Technické zhodnocení hmotného majetku, který je využíván k výrobě elektřiny ve fotovoltaických elektrárnách, zvyšuje jeho vstupní cenu. Technické zhodnocení poplatník zakomponuje do opisování tak, že v odpisování hmotného majetku pokračuje, ale ze zvýšené vstupní ceny, která je již snižena o uplatněné odpisy, a to od měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém bylo technické zhodnocení ukončeno. Odpisování je rovnoměrné bez přerušení a po zbývajících dobu odpisování, která je stanovena na 240 měsíců, nejméně pak na dobu 120 měsíců.

3.10 Daň z elektřiny

S účinností od 1. 1. 2016 vešla v platnost novela zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů, která se týkala provozovatelů fotovoltaických elektráren, respektive zdanění elektřiny pocházející z fotovoltaických elektráren. V § 8 zákona o stabilizaci

¹⁶ Kód Klasifikace produkce (CZ-CPA), zavedené sdělení Českého statistického úřadu č. 275/2008 Sb. o zavedení Klasifikace produkce (CZ-CPA).

veřejných rozpočtů – části čtyřicáté sedmé, která pojednává o dani z elektřiny došlo ke změně z původního osvobození ekologicky šetrné elektřiny, mezi které mimo jiné spadá také elektřina, která pochází ze sluneční energie. Dle odst. 1, písm. a) je nyní osvobozena od daně z elektřiny pouze taková ekologicky šetrná elektřina, jež je vyrobena v odběrných místech dle energetického zákona jen pokud je v těchto místech zároveň spotřebována a výkon této výroby nepřesahuje 30 kW. Znamená to tedy další odvod, respektive daň, která výrobce elektřiny z fotovoltaické elektrárny postihla. Plátcem této daně je dodavatel dodávající konečnému spotřebiteli na území ČR, provozovatel distribuční či přenosové soustavy, fyzická nebo právnická osoba používající elektřinu osvobozenou od daně podle § 8 odst. 2 na účely, ke kterým se nevztahuje osvobození od daně, či osoba, která spotřebovala nezdaněnou elektřinu kromě elektřiny od daně osvobozené. Tento plátce podává návrh na registraci k dani u správce daně nejpozději v den, kdy mu vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň.¹⁷

Dá se předpokládat, že se inkaso daně z elektřiny do státního rozpočtu zvedlo mimo jiné právě díky této dani. V roce 2015 bylo inkaso do státního rozpočtu 1 226 401 090 Kč v roce 2016 pak 1 451 069 705 Kč.¹⁸

¹⁷ (Brychta a kol., 2017)

¹⁸ (Celní správa, 2017)

4 Praktická aplikace zdaňování a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren

Jak již bylo zmíněno, provozovatelé fotovoltaických elektráren si prošli mnoha nemalými změnami, které se týkaly jejich účetnictví i daní. Mnozí provozovatelé dodnes neví, jak správně aplikovat tyto změny.

Tato kapitola slouží jako návod právě pro provozovatele fotovoltaických elektráren, kteří byli těmito změnám vystaveni a v současné době si nejsou jisti, zda jejich postupy byly a jsou správné. Cílem je aplikovat vybrané nejzásadnější změny na praktických příkladech.

4.1 Zdaňování fyzických osob

Mnohé fyzické osoby mohou mít dilema, zda uplatňovat své příjmy z výroby elektřiny z fotovoltaické elektrárny podle § 10 nebo § 7 zákona o daních z příjmů, tak jak to nově umožnila novela zákona o daních z příjmů, konkrétně zákon 125/2016 Sb. Přesto, že novela zákona vešla v platnost již v roce 2016, GFR doposud nevydalo závazné stanovisko, jak správně tuto implementaci chápat a uplatňovat.

Dle sdělení Finanční správy zveřejněného 31. 3. 2017 je po fyzické osobě, která vyrábí elektřinu, nikoliv pouze pro vlastní spotřebu a dodává vyrobenou elektřinu do elektrizační sítě, za což inkasuje příjem, licence ERÚ vyžadována. To znamená, že by příjmy z provozu fotovoltaické elektrárny a přes výše uvedenou novelu zákona o daních z příjmů, byly považovány za příjmy ze samostatné činnosti podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.¹⁹

Jak již bylo zmíněno GFR k tomuto nevydalo žádné závazné stanovisko. A na posledním Koordinačním výboru bylo tohle téma řešeno, ač bylo odloženo, tak s vyjádřením zcela opačným.²⁰

V následujícím příkladu je obsaženo tedy jedno ze dvou prozatím možných řešení, jak lze tuto novelu chápat, tudíž poplatníkovu možnost zdanit své příjmy také podle § 10 zákona o daních z příjmů.

¹⁹ (Finanční správa, 2017)

²⁰ (Finanční správa, 2017)

Příklad 1

Pan Novák, fyzická osoba, provozující fotovoltaickou elektrárnu s instalovaným výkonem 9 kW, využívá vyrobenou elektřinu pro vlastní spotřebu, ale přebytky silové elektřiny dodává úplatně do sítě. Licenci na provoz si dobrovolně nevyřídil. Za celý rok vyrobil ve své fotovoltaické elektrárně 9 000 kWh elektřiny. Spotřeba elektrické energie pro vlastní spotřebu je 3,88 MWh ročně. Celý přebytek je prodán do sítě za úplatu. Elektřina je prodána za tržní cenu, která je podle smlouvy o dodávce elektřiny 0,5 Kč za kWh. Datum uvedení elektrárny do provozu je 1/2016. Mimo tento příjem pan je pan Novák zaměstnán a hrubé příjmy plynoucí ze zaměstnání jsou 240 000 Kč. V zaměstnání má podepsané Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.

Pan Novák přemýšlí, zda si zvolit variantu zdanění příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů nebo využije druhou variantu, zdanění těchto příjmů podle § 7 tohoto zákona.

Varianta 1

Pokud se pan Novák rozhodne zdaňovat příjem z fotovoltaické elektrárny podle § 10, má nesmírnou výhodu v administrativě. Tento příjem například není zahrnut do „potvrzení o příjmu ze samostatné činnosti“, to znamená, že z takového příjmu neodvádí žádné sociální ani zdravotní pojištění. Nevýhodou ovšem je, že nemůže uplatnit výdaje procentem z příjmů podle § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů. S uplatněním výdajů souvisí také odpisování, které může uplatnit pouze podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Jak již bylo výše zmíněno, tato varianta je administrativně velmi jednoduchá. Výpočet prodané elektřiny, viz rovnice (4.1).

$$\text{elektřina prodaná} = \text{elektřina vyrobená} - \text{elektřina spotřebovaná} \quad (4.1)$$

$$5120 \text{ kWh} = 9000 \text{ kWh} - 3880 \text{ kWh}$$

$$2560 \text{ Kč} = 5120 \times 0,5$$

Příjem pana Nováka z provozu fotovoltaické elektrárny je 2 560 Kč za rok. Podle § 10 odst. 3 písm. a) jsou příjmy v úhrnu do 30 000 Kč osvobozeny. Pro pana Nováka to tedy znamená zdanění pouze příjmů ze závislé činnosti podle § 6 zákona

o daních z příjmů. V zaměstnání vyplní pouze v Prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti III. Část, to je žádost o provedení ročního zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění a o provedení výpočtu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Co se týče příjmu z fotovoltaiky, tak 2 560 Kč je pro něj čistým příjmem. Nemusí podávat ani daňové přiznání.

Pokud by ovšem jeho příjem z fotovoltaické elektrárny převýšil částku 30 000 Kč musel by jak příjem zdanit, tak podat daňové přiznání. Jako příklad si uveďme tedy příjem ve výši 40 000 Kč. V daňovém přiznání pak k částce 240 000 Kč jakožto hrubé mzdě ze zaměstnání musí přičíst zdravotní a sociální pojištění hrazené zaměstnavatelem. To znamená navýšit částku o 34 %. Ve výsledku by to znamenalo dílčí základ daně podle § 10 zákona o daních z příjmů 40 000 Kč a dílčí základ daně podle § 6 tohoto zákona 321 600 Kč viz Obr 4.1. Sazba daně je 15 %. Výsledná daň je 54 240 Kč. Jelikož měl poplatník podepsané Prohlášení v zaměstnání byla mu již byla na daň odečtena. Pravděpodobně to tedy pro něj bude znamenat pouze doplatek daně, který mu vznikl z příjmu z fotovoltaické elektrárny ve výši 6 000 Kč viz Obr. 4.2.

Obr. 4.1 Daňové přiznání pana Nováka

Název položky	Vyplní v celých Kč
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů (?)	240 000
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona (2013: 13 zákona) (?)	81 600
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona (2013: 14 zákona) (?)	
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 - ř. 33) (?)	321 600
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona (2013: 13 zákona) (?)	
2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta	
Název položky	Vyplní v celých Kč
36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti (2013: a z funkčních požitků) podle § 6 zákona (ř. 34) (?)	321 600
36 a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vynětí (ř. 36 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36) (?)	321 600
37 Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti (2013: ztráta z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti) podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP) (?)	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona (?)	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu (2013: pronájmu) podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP) (?)	
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP) (?)	40 000
41 Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vynětí (ř. 41 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41) (?)	40 000
42 Základ daně (ř. 36a + kladná hodnota z ř. 41a) (?)	361 600
43 Úhrn příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů po vynětí (ř. 31 - úhrn vyňatých příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů) (?)	240 000
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a (?)	
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 - ř. 44) (?)	361 600

Zdroj: Daňový portál + vlastní zpracování

84 Úhrn sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (2013: a z funkčních požitků) (po slevách na dani) (?)	23 400
85 Na zbývajících zálohách zaplacené poplatníkem celkem (?)	
86 Zaplacená daň stanovená paušální částkou podle § 7a zákona (?)	
87 Sražená daň podle § 36 odst. 6 zákona (státní dluhopisy) (?)	
87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona (?)	
87b Sražená daň podle § 36 odst. 8 zákona (2013: 87a Sražená daň podle § 36 odst. 7 zákona) (?)	
88 Zajištěná daň plátcem podle § 38e zákona (?)	
89 Sražená daň dle § 38f odst. 12 zákona (?)	
90 Zaplacená daňová povinnost (záloha) podle § 38gb odst. 2 zákona (?)	
91 Zbývá doplatit (ř. 74 - ř. 77 - ř. 84 - ř. 85 - ř. 86 - ř. 87 - ř. 87a - ř. 87b - ř. 88 - ř. 89 - ř. 90) (2013: (ř. 74 - ř. 77 - ř. 84a - ř. 84 - ř. 85 - ř. 86 - ř. 87 - ř. 87a - ř. 88 - ř. 89 - ř. 90)); (+) zbývá doplatit, (-) zaplacen více (?)	6 000

Obr. 4.2 Daňové přiznání pana Nováka

Zdroj: Daňový portál + vlastní zpracování

Varianta 2

Tato varianta je sice administrativně náročnější, ale lze také využít výhod, které má. Jednou z největších výhod této varianty je uplatňování paušálních výdajů.

Příjem pana Nováka z provozu fotovoltaické elektrárny je 2 560 Kč za rok. Podle § 7 odst. 7 písm. d) může pan Novák uplatnit výdaje ve výši 40 % z příjmů. Pro pana Nováka to tedy znamená zdanění příjmů jak ze závislé činnosti podle § 6 zákona o daních z příjmů, tak zdanění podle § 7 tohoto zákona. Dílčí základ daně podle § 6 by byl shodný s předchozím příkladem čili 321 600 Kč a dílčí základ § 7 by byl 1 536 Kč. Zaokrouhlený základ daně 323 100 Kč. Výsledná daň po odečtení záloh uhrazených v zaměstnání 225 Kč.

Název položky	Vyplni v celých Kč
31 Úhrn příjmů od všech zaměstnavatelů (?)	240 000
32 Úhrn povinného pojistného podle § 6 odst. 12 zákona (2013: 13 zákona) (?)	81 600
33 Daň zaplacená v zahraničí podle § 6 odst. 13 zákona (2013: 14 zákona) (?)	
34 Dílčí základ daně podle § 6 zákona (ř. 31 + ř. 32 - ř. 33) (?)	321 600
35 Úhrn příjmů plynoucí ze zahraničí zvýšený o povinné pojistné podle § 6 odst. 12 zákona (2013: 13 zákona) (?)	
2. Dílčí základy daně z příjmů fyzických osob podle § 6, § 7, § 8, § 9 a § 10 zákona, základ daně a ztráta	
Název položky	Vyplni v celých Kč
36 Dílčí základ daně ze závislé činnosti (2013: a z funkčních požitků) podle § 6 zákona (ř. 34) (?)	321 600
36 a Dílčí základ daně ze závislé činnosti podle § 6 zákona po vymezení (ř. 36 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 6 zákona nebo ř. 36) (?)	321 600
37 Dílčí základ daně nebo ztráta ze samostatné činnosti (2013: ztráta z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti) podle § 7 zákona (ř. 113 přílohy č. 1 DAP) (?)	
38 Dílčí základ daně z kapitálového majetku podle § 8 zákona (?)	
39 Dílčí základ daně nebo ztráta z nájmu (2013: pronájmu) podle § 9 zákona (ř. 206 přílohy č. 2 DAP) (?)	
40 Dílčí základ daně z ostatních příjmů podle § 10 zákona (ř. 209 přílohy č. 2 DAP) (?)	40 000
41 Úhrn řádků (ř. 37 + ř. 38 + ř. 39 + ř. 40) (?)	40 000
41 a Úhrn dílčích základů daně podle § 7 až § 10 zákona po vymezení (ř. 41 - úhrn vyňatých příjmů ze zdrojů v zahraničí podle § 7 až § 10 zákona nebo ř. 41) (?)	40 000
42 Základ daně (ř. 36a + kladná hodnota z ř. 41a) (?)	361 600
43 Úhrn příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů po vymezení (ř. 31 - úhrn vyňatých příjmů podle § 6 zákona od všech zaměstnavatelů) (?)	240 000
44 Uplatňovaná výše ztráty - vzniklé a vyměřené za předcházející zdaňovací období maximálně do výše ř. 41a (?)	
45 Základ daně po odečtení ztráty (ř. 42 - ř. 44) (?)	361 600

Obr. 4.3 Daňové přiznání pana Nováka

Zdroj: Daňový portál + vlastní zpracování

54 Úhrn nezdaniitelných částí základu daně a položek odčitatelných od základu daně (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 52a + ř. 53) (2013: (ř. 46 + ř. 47 + ř. 48 + ř. 49 + ř. 50 + ř. 51 + ř. 52 + ř. 53)) (?)		
55 Základ daně snížený o nezdaniitelné části základu daně a položky odčitatelné od základu daně (ř. 45 - ř. 54) (?)		323 136
56 Základ daně zaokrouhlený na celá sta Kč dolů (?)		323 100
57 Daň podle § 16 zákona (?)		48 465

Obr. 4.4 Daňové přiznání pana Nováka

Zdroj: Daňový portál + vlastní zpracování

Kromě daňového přiznání by musel z tohoto příjmu zaplatit povinné zdravotní pojištění, které je v případě OSVČ 13,5 % z poloviny základu daně ze samostatné činnosti.

V tomto případě je zbytečné polemizovat, zda je pro poplatníka lepší zařadit příjem pod § 7 nebo § 10, jelikož ve variantě § 10 nemá žádné starosti s podáním daňového přiznání a nemusí platit žádnou daň z příjmu z fotovoltaiky, ani žádné zdravotní pojištění.

Pokud by ovšem jeho příjmy byly 40 000 Kč, jak je uvedeno v druhé části varianty 1, tak by si pan Novák pravděpodobně vyřídil licenci a prodával by

přebytečnou energii s podporou zelených bonusů či výkupních cen, jelikož tyto ceny jsou i mnohonásobně vyšší než smluvní tržní cena elektřiny.

Závěrem: Varianta, že pan Novák by měl příjem z fotovoltaické elektrárny vyšší než 30 000 Kč je čistě ilustrativní. Jelikož je průměrná spotřeba domácností v České republice právě 3,88 MWh ročně²¹²² a tržní ceny výkupu elektrické energie se pohybují kolem 500 Kč MWh, kdy průměrná fotovoltaická elektrárna o instalovaném výkonu 10 kW vyrobí ročně 9,5 – 11 MWh²³. Je tedy zcela jasné, že by na příjem 30 000 Kč zdaleka nedosáhl, a to ani v případě, že by všechnu elektřinu prodával do sítě.

4.2 Vedení účetnictví

Vedení účetnictví bylo velkou administrativní zátěží, mnoho provozovatelů nevědělo, zda může přejít na daňovou evidenci, nebo musí vést účetnictví. Pro jednodušší orientaci viz Tab. 4.1 je tato povinnost znázorněna.

Tab. 4.1 Přehled povinnosti vedení účetnictví

Uvedení fotovoltaické elektrárny do provozu	Povinnost vést účetnictví	Povinnost vést účetnictví do data
2005	Ano, v každém případě	Minimálně 5 let, popř. ukončení činnosti
2006	Ano, v každém případě	Minimálně 5 let, popř. ukončení činnosti
2007	Ano, v každém případě	Minimálně 5 let, popř. ukončení činnosti
2008	Ano, v každém případě	Minimálně 5 let, popř. ukončení činnosti
2009	Ano, v každém případě	Minimálně 5 let, popř. ukončení činnosti
2010	PO, FO a ostatní dle §1 odst. 2 zákona o účetnictví a ti, kteří vytvořili ÚZ v roce 2010	Minimálně 5 let, popř. ukončení činnosti
2011 a další roky	PO, FO a ostatní dle §1 odst. 2 zákona o účetnictví	-

Zdroj: vlastní zpracování

²¹ (ERÚ, 2015)

²² (Český statistický úřad, 2014)

²³ (Česká solární s.r.o., 2017)

Konkrétní příklad přechodu z vedení účetnictví na daňovou evidenci a naopak je možné nalézt v podkapitole 4.3.

4.3 Souhrnný příklad

Pan Holub, fyzická osoba, provozovala od roku 2008 na základě živnostenského oprávnění podnikatelskou činnost a vedla daňovou evidenci dle § 7b zákona o daních z příjmů. V roce 2009 si pan Holub pořídil fotovoltaickou elektrárnu s instalovaným výkonem 40 kW. Umístil ji na střechu svého domu a provozovny a stal se držitelem licence podle energetického zákona. Uvedení elektrárny do provozu bylo 1. 9. 2009.

Rok 2008

Pan Holub vede pouze daňovou evidenci ze svých podnikatelských činností, kdyby chtěl pan Holub uplatňovat jen paušální výdaje neboli výdaje procentem z příjmů, nemusel by vést ani daňovou evidenci, ale jelikož chce uplatňovat výdaje ve skutečné výši, musí daňovou evidenci mít. Daňová evidence pro něj znamená velmi jednoduché evidování pouze:

- a) příjmů a výdajů,
- b) majetku a závazků.

Na daňovou evidenci příjmů a výdajů mu postačí pouze dva sloupce, v jednom si bude zapisovat příjmy a ve druhém výdaje. Důležité je, aby pan Holub evidoval veškeré peněžní, ale i nepeněžní příjmy, které měl v souvislosti s podnikáním. Obdržet je mohl jak hotově, tak bankou či fyzicky vždy za účetní období, to znamená v jeho případě od 1.ledna do 31.prosince. Daňová evidence by měla obsahovat všechny daňově uznatelné výdaje zaplacené od 1.ledna do 31.prosince a k nim přidané odpisy dlouhodobého majetku, výdaje na auto a stravné při pracovních cestách. Příjmy ani výdaje nemusí členit podle druhu a nemusí ani evidovat pohyb peněz v pokladně či v bance. Může také evidovat tak, že na jeden řádek zaeviduje součet výdajů jednoho druhu za měsíc či rok. Důležité je jen to, do jakého roku tyto příjmy a výdaje patří, takže pokud nebude mít doklady uspořádané podle data, nic se neděje, musí jen mít tuto platbu zařazenou pod správný rok.

Daňovou evidenci majetku a závazků záleží čistě na něm, jakou formu evidence si zvolí, nemusí dodržovat žádné přísné účetní předpisy. Jediné, co má povinnost, tak provádět inventuru majetku k 1.lednu a 31. prosinci kalendářního roku, tedy jeho účetního období, za které daňovou evidenci dělá. Pro účely daňového přiznání musí povinně vyplnit tabulku počátečních a koncových stavů. A musí svou evidenci zajistit, aby na začátku a na konci roku mohl inventarizovat zásoby, dlouhodobý hmotný majetek, závazky a pohledávky a měl pro svou evidenci jejich přehled.

Vše, co pan Holub zaeviduje, musí mít podloženo doklady. Doklady by měl očíslovat a popsat čeho se týkal, aby byl doklad dohledatelný. Doklady spolu s evidencí archivuje za všechna zdaňovací období, kterým ještě neskončila lhůta pro vyměření daně.

Pokud by pan Holub tvořil zákonné rezervy, musel by o nich vést údaje v daňové evidenci podle § 3 zákona o rezervách. Kdyby se pan Holub navíc rozhodl stát plátcem, musel by daňovou evidenci upravit podle § 100 zákona o DPH. Pokud by byl plátcem DPH, uváděl by všechny částky bez DPH.

Rok 2009

Pan Holub byl od 1.9.2009 povinen vést účetnictví za všechny své podnikatelské činnosti včetně provozování elektrárny.

Při přechodu na vedení účetnictví postupuje pan Holub tak, že nejdříve upraví položky viz. Tab 4.2.

Tab. 4.2 Úprava základu daně při přechodu z daňové evidence na účetnictví

Základ daně	O hodnotu
zvýší	Zásob a cenin
zvýší	Záloh poskytnutých (kromě záloh na hmotný majetek)
zvýší	Pohledávek, jež by při úhradě byly zdanitelným příjmem
sníží	Záloh přijatých
sníží	Dluhů, které by byly při úhradě výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů

Zdroj: Kadlec (2014), vlastní úprava

Zvýšit daňový základ o hodnotu pohledávek a zásob a zahrnout ho do základu daně může pan Holub buď jednorázově, nebo postupně po devět následujících zdaňovacích období po zahájení vedení účetnictví.

Pokud by byl pan Holub plátcem DPH rozuměla by se hodnota dluhu, jako hodnota bez DPH, pokud by byl ovšem uplatněn odpočet DPH na vstupu. Hodnota pohledávky by pak byla hodnota bez DPH, pokud byla splněna daňová povinnost na výstupu. Pan Holub daňový základ ale nezvýší o hodnotu pohledávek, jež by při úhradě byly zdánitelným příjmem, pokud se jedná o tzv. nedobytné pohledávky. Pan Holub dále musí zjistit ve své daňové evidenci stavy jednotlivých složek majetku a dluhů, popřípadě rezerv a oceňovacích rozdílů k úplatně nabytému majetku, u finančního leasingu musí zjistit neuplatněnou část výdajů k 31.12.2008.

Příjem z provozu fotovoltaické elektrárny je osvobozen od daně z příjmů. Pan Holub nemusí řešit ani odpisování majetku, protože si mohl vybrat, zda osvobodí příjem nebo se vzdá tohoto osvobození a začne odepisovat.

Přestože je příjem z provozu fotovoltaické elektrárny osvobozen, povinné sociální a zdravotní pojištění musí pan Holub zaplatit. Sociální pojištění pro něj znamená odvádět na důchodové pojištění a státní politiku zaměstnanosti 29,2 % z poloviny rozdílu mezi jeho příjmy a výdaji spadajícími pod § 7 zákona o daních z příjmů. Maximálním vyměřovacím základem pro rok 2009 byla částka 1 130 640 Kč.²⁴ Zdravotní pojištění je ve výši 13,5 % z poloviny rozdílu mezi jeho příjmy a výdaji spadajícími pod § 7 zákona o daních z příjmů. Toto platí pro všechny příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů. Minimální platby na povinné pojištění jsou v roce 2009 pro sociální pojištění 1720 Kč²⁵ za měsíc a pro zdravotní pojištění 1 590 Kč²⁶ za měsíc.

Rok 2010

Pan Holub pokračuje ve vedení účetnictví, příjmy plynoucí z provozu fotovoltaické elektrárny jsou stále osvobozeny a stále musí i z těchto příjmů odvádět sociální i zdravotní pojištění.

Rok 2011

²⁴ (ČSSZ, 2009)

²⁵ (ČSSZ, 2009)

²⁶ (VZP, 2009)

Příjmy plynoucí z provozu elektrárny již od 1. 1. 2011 osvobozeny od daně z příjmů nebudou. V daňovém přiznání vykáže pan Holub tyto příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Jelikož již nejsou podle novely zákona příjmy osvobozeny od daně z příjmů bude pan Holub uplatňovat u tohoto hmotného majetku, který slouží k výrobě elektřiny pomocí slunečního záření, daňové odpisy dle § 30b zákona o daních z příjmů po dobu 240 měsíců. Odpisovat začne tedy měsícem lednem roku 2011. Odpisování takového hmotného majetku je nastaveno na 240 měsíců, proto za rok 2011 bude uplatněn odpis ve výši dvanáct dvě stě čtyřicetin vstupní ceny čili 0,05 x vstupní cena.

Kromě toho, že pan Holub nemá již své příjmy osvobozeny, vztahuje se na něj novela zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. Je nutné uhradit takzvanou solární daň, neboli odvod z elektřiny ze slunečního záření. Poplatníkem se stává pan Holub a je povinen plátcí, kterým je provozovatel distribuční soustavy uhradit danou „daň“. Dle zákona o podpoře využívání obnovitelných zdrojů ve znění účinném k 1. lednu 2011 je sazba tohoto odvodu v případě podpory formou zeleného bonusu 28 %. Kdyby měl pan Holub zvolenu výkupní cenu jako formu podpory byla by tato daň 26 %. Takzvaným odvodovým obdobím je kalendářní měsíc. Tento odvod srazí nebo vybere provozovatel distribuční sítě panu Holubovi ze základu odvodu a podá vyúčtování odvodu a odvede odvod do 25. dne po skončení odvodového období.

Rok 2012

Pan Holub pokračuje v uplatňování odpisů, to znamená že tento rok bude uplatněno další dvanácti dvě stě čtyřicetina vstupní ceny. V tomto roce pokračuje pan Holub s vedením účetnictví jako celku za všechny své podnikatelské činnosti a zdaňuje tento příjem podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Tento rok pro pana Holuba stále platí odvádět odvod z elektřiny ze slunečního záření, který má stejnou sazbu, jako v roce 2011.

Rok 2014

V tomto roce panu Holubovi skončila povinnost vést účetnictví. Znamená to pro něj, že pokud přejde na daňovou evidenci odpadne mu spousta papírování a nebude muset si muset již platit za účetní program, ve kterém celé účetnictví vedl. Přechod

z vedení účetnictví na daňovou evidenci pro něj znamená úpravu základu daně v roce 2014 viz Tab. 4.3. Tabulka, postup, se nevztahuje na příjmy osvobozené od daně nebo takové, které se nezahrnují do základu daně či nejsou předmětem daně, a na výdaje nesloužící k dosažení, zajištění a udržení příjmů.

Tab. 4.3 Úprava základu daně při přechodu z účetnictví na daňovou evidenci

Základ daně	O hodnotu
sníží	pohledávek za kalendářní rok 2013, které budou zaplacený v kalendářním roce 2014, čili v roce, kdy vede pan Holub daňovou evidenci
zvýší	dluhů za kalendářní rok 2013, které pan Holub uhradí v roce 2014, čili v roce, kdy vede daňovou evidenci
sníží	stavu zásob a cenin za kalendářní rok 2013
sníží	zůstatků účtů časového rozlišení v aktivech rozvahy
sníží	poskytnutých záloh, finanční leasing hmotného majetku a zálohy na pořízení hmotného majetku se nepočítají
zvýší	zůstatků účtů časového rozlišení v pasivech rozvahy
zvýší	přijatých záloh
zvýší	zůstatků opravných položek k pohledávkám, které byly vytvořeny podle zákona o rezervách
zvýší	zůstatků dohadných účtů pasivních
sníží	zůstatků dohadných účtů aktivních

Zdroj: Kadlec (2014), vlastní úprava

Pan Holub tedy do 31. prosince 2013 vedl účetnictví, na účtu 321 – závazky z obchodních vztahů měl na konci účetního období zůstatek 100 000 Kč a na účtu 311 – pohledávky z obchodních vztahů měl k 31. prosinci 2013 zůstatek 200 000 Kč. Jelikož od 1. ledna 2014 vede daňovou evidenci, tak si v daňovém přiznání za rok 2014 zvýší základ daně o 100 000 Kč (za účet 321) a zároveň si ho sníží o 200 000 Kč (za účet 311). Dále měl pan Holub, jelikož se vedení účetnictví vztahovalo na všechny jeho činnosti, k 31. 12. 2013 zásoby zboží ve výši 20 000 Kč, takže musí v daňovém přiznání za rok 2014 do daňových výdajů uplatnit hodnotu těchto zásob a snížit si tak základ daně. Dále si základ daně sníží o zálohu na služby, kterou poskytl před koncem roku 2013 svému dodavateli ve výši 20 000 Kč (do konce roku 2013

nebyla zúčtována). A v neposlední řadě také zvýší základ daně o částku 30 000 Kč, kterou evidoval na účtu 389 – dohadné položky pasivní.²⁷

Výsledný základ daně je dílčím základem podle § 7 zákona o daních z příjmů.

V roce 2014 musí pan Holub zajistit prostřednictvím provozovatele kolektivního systému financování potřebné k zpracování, využití a odstranění elektroodpadu ze solárních panelů. Tohle financování by měl provést formou rovnoměrných dílčích příspěvků (plateb), které poskytuje s minimálně roční periodicitou během 5- ti let, to znamená od 1. 1. 2014 do 1. 1. 2019. Výše příspěvků je stanovena v závislosti na složení elektroodpadu a hmotnosti solárních panelů.

Provozovatel kolektivního systému vystaví v roce 2014 zálohovou fakturu, případně zálohové faktury, na první část příspěvku, které pan Holub zaeviduje do svého účetnictví jako dlouhodobou zálohu, případně ji může zaevidovat také jako náklad. Zúčtování zálohy nastane až v okamžiku, kdy bude předloženo finančního vypořádání likvidace provozovatelem kolektivního systému, to znamená například za 25 let. Hospodářského výsledku pana Holuba by se to nemělo nijak dotknout.

V tomto roce také skončila panu Holubovi povinnost hradit odvod z elektřiny ze slunečního záření, takže úplata zelených bonusů je nyní o tento odvod opět očištěna.

Rok 2015

V roce 2015 podepsal prezident republiky novelu, týkající se mimo jiné rezerv na nakládání s elektroodpadem. Konkrétně se jednalo o daňově uznatelné rezervy. S touto změnou musí tedy počítat i pan Holub. Tyto daňově uznatelné rezervy je možné použít za zdaňovací období roku 2015, ale také za měsíce, které splňovaly tvorbu této rezervy v roce 2014.

Pan Holub očekává, že celkové náklady na likvidaci solárních panelů budou ve výši 500 tisíc Kč. V roce 2014 neuplatnil příspěvky na likvidaci solárního zařízení jako daňově uznatelný náklad. Tvorba rezervy bude vypadat dle Tab. 4.4.

Tab. 4.4 Tvorba daňově uznatelné rezervy v roce 2015

Celková výše rezervy	500 000 Kč	-
----------------------	------------	---

²⁷ (Kadlec, 2014)

Doba odpisování	240 měsíců	-
Začátek odpisování	1/2011	-
Konec odpisování	12/2030	-
od 1.1.2014	204 měsíců	$240 - (3 \cdot 12)$
Měsíční částka rezervy	2 451 Kč	$\frac{500\,000}{204}$
Částka rezervy za rok 2015	58 824 Kč	$24 \cdot 2\,451$
Částka rezervy pro následující roky	29 412 Kč	$12 \cdot 2\,451$

Zdroj: Neradová (2015) + vlastní úprava

V případě, že by pan Holub ještě vedl účetnictví, projevila by se tvorba rezervy na účtu dal 552 oproti účtu má dáti 451.²⁸

Rok 2016

V tomto roce může pan Holub již zdaňovat svůj příjem také podle § 10, jelikož ale má na výrobu elektrické energie licenci od ERÚ a má garantovanou výkupní cenu, která se meziročně zvyšuje minimálně o 2 % díky indexaci, tak pokračuje ve zdanění podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Od 1. ledna 2016 byla zavedena daň z elektřiny, od které bohužel pan Holub osvobozen není, protože jeho fotovoltaická elektrárna má výkon na 30 kW. Podle zákona č. 261/2007 Sb., zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů je základem této daně počet vyrobených MWh a sazba daně je 28,30 Kč/MWh. U daně z elektřiny je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, takže má pan Holub povinnost, pokud mu tato povinnost vznikla, daň přiznat a zaplatit. Je povinen na tuto daň předložit daňové přiznání a zaplatit ji do 25. dne od skončení zdaňovacího období, tedy měsíce, ve kterém tato povinnost vznikla. Jelikož pan Holub vyrábí elektřinu každý měsíc, má tedy tuto povinnost do 25. dne každého měsíce. Za měsíc leden tedy bude přiznávat a platit do 25. února 2016, za únor do 25. března 2016 atd.

²⁸ (Hruška, 2017)

Pokud pan Holub (neplátce DPH) vyrobí v měsíci lednu 3,5 MWh elektřiny z toho 0,5 MWh spotřebuje pro vlastní spotřebu a 3 MWh dodá do distribuční soustavy. Jelikož pan Holub není dodavatelem konečnému spotřebiteli, bude mít povolení od Celního úřadu nakládat s elektřinou bez daně, to pro něj znamená dodávat distributorovi nezdaněnou elektřinu. Distributor se tímto stává poplatníkem i plátcem daně a povinnost přiznat daň z elektřiny má ve chvíli prodeje konečnému spotřebiteli.

Pan Holub bude konečný spotřebitel ve fázi „samododání“ elektřiny, takže vypočítá daň z elektřiny, kterou sám spotřebuje podle rovnice (4.2) a bude účtovat vlastní spotřebu podle Tab. 4.5. Daňové přiznání k této dani viz Příloha 1.

$$\text{daň z elektřiny vlastní spotřeba} = \text{základ daně} \cdot \text{sazba daně} \quad (4.2)$$

$$\text{daň z elektřiny vlastní spotřeba} = 0,5 \cdot 28,30$$

$$\text{daň z elektřiny vlastní spotřeba} = 14,15 \text{ Kč}$$

Tab. 4.5 Účtování daně z elektřiny pana Holuba – vlastní spotřeba

	Doklad	Text účetního případu	Částka v Kč	Má dáti	Dal
1.	FV	Daň z elektřiny	14,15	538	345
2.	BV	Úhrada od daně z elektřiny celnímu úřadu	14,15	345	221

Zdroj: vlastní zpracování

4.4 Aplikace DPH u provozovatelů fotovoltaických elektráren

Co se týče DPH, tak se provozovatelů fotovoltaických elektráren nejvíce dotkla změna, podle které již zelený bonus není zdanitelným plněním. Tato změna měla dopad jak na samotné uplatňování daně z výstupu, tak na nárok na odpočet.

4.4.1 Úprava odpočtu daně

Příklad 1

Plátce si pořídil fotovoltaickou elektrárnu 1. ledna 2011 a uplatnil při pořízení plný nárok na odpočet. Formu podpory si zvolil zelený bonus. Vyrobenou elektřinu využívá ve své dílně (provozovně) k výrobním účelům, ale také část využívá pro svou vlastní spotřebu.

Do 31.12.2012 uplatňuje tento plátce daň na výstupu z:

- fikce dodání zboží u soukromé spotřeby,
- zeleného bonusu, jakožto úplaty za služby ekologické výroby elektřiny,
- z dodání vyrobeného zboží.

Od 1.1.2013 tento plátce uplatňuje pouze daň na výstupu z:

- fikce dodání zboží u soukromé spotřeby,
- z dodání vyrobeného zboží.

Pokud se nezmění rozsah použití pro plnění osvobozená bez nároku na odpočet daně, a nedojde ke změně účelu použití této fotovoltaické elektrárny, úprava odpočtu se podle § 78 zákona o DPH ve změně účinném k 1.1. 2011 neprovede.

Příklad 2

Plátce pořídil fotovoltaickou elektrárnu 1. března 2011 a uplatnil plný nárok na odpočet při jejím pořízení. Využívá formu podpory zeleného bonusu. Elektřinu, kterou vyrobí využívá jen k soukromé spotřebě.

Do 31. 12. 2012 uplatňuje tento plátce daň na výstupu z:

- zeleného bonusu, jakožto úplaty za služby ekologické výroby elektřiny,
- fikce dodání zboží u soukromé spotřeby.

Od ledna roku 2013 bude tento plátce uplatňovat pouze daň na výstupu z fikce dodání zboží u soukromé spotřeby. Úpravu odpočtu podle § 78 zákona o DPH ve změně účinném k 1. 1. 2011 neprovede.

Příklad 3

Plátce pořídil fotovoltaickou elektrárnu 1. března 2011 a uplatnil nárok na odpočet daně v poměrné výši při jejím pořízení. Využívá formu podpory zeleného bonusu. Elektřinu, kterou vyrobí využívá ve své dílně (provozovně) k výrobním účelům, ale také část využívá pro svou vlastní spotřebu. V roce 2013 využívá vyrobenou elektřinu jen pro vlastní spotřebu.

Do 31.12. 2012 uplatňuje tento plátce daň na výstupu z:

- zeleného bonusu, jakožto úplaty za služby ekologické výroby elektřiny,
- z dodání vyrobeného zboží.

Od roku 2013 se úprava odpočtu neprovede, jelikož soukromou spotřebu již při uplatnění odpočtu daně podle § 13 odst. 5 zákona o DPH zohlednil.

Příklad 4

Plátce si pořídil fotovoltaickou elektrárnu 1. května 2011. Jelikož dodával přebytkovou elektřinu do sítě, použil § 75 odst. 4 zákona o DPH, to znamená, že uplatnil nárok na odpočet v poměrné výši, která odpovídala použití pro ekonomickou činnost, kterou byla služba ekologické výroby elektřiny. Formu podpory si zvolil zelený bonus. Vyrobenou elektřinu využíval částečně pro soukromou spotřebu a částečně bez úplaty dodával do sítě.

Do konce roku 2012 tento plátce uplatní daň na výstupu pouze ze zeleného bonusu jako úplaty za službu ekologické výroby elektřiny. Fikce dodání zboží podle § 13 odst. 5 zákona o DPH se neuplatní, protože použití pro účely, které nesouvisejí s ekonomickou činností byly již zohledněny při uplatnění původního odpočtu,

Od začátku ledna roku 2013 plátce provede úpravu odpočtu podle § 78 zákona o DPH, jelikož už od roku 2013 neposkytuje službu ekologické výroby elektřiny. Musí tedy upravit výši poměrného koeficientu. Prostřednictvím úpravy odpočtu musí plátce daně opravit odpovídající částku o 1/5, respektive 1/10 uplatněné daně na vstupu každý rok po dobu lhůty pro úpravu odpočtu. V roce 2013 již plátce neuplatňuje žádnou daň na výstupu, co se týče fotovoltaické elektrárny.

Příklad 5

Plátce pořídil fotovoltaickou elektrárnu 1. 5. 2011 a využil § 75 odst. 4 zákona o DPH, to znamená, že uplatnil při pořízení nárok na odpočet v poměrné výši, která

odpovídala použití pro ekonomickou činnost. Zelený bonus si plátce zvolil jako formu podpory. Vyrobená elektřina je částečně používána pro výrobní účely v provozovně a část je spotřebována pro soukromou spotřebu.

Do konce roku 2012 uplatňuje tento plátce daň na výstupu z:

- dodání vyrobeného zboží
- ze zeleného bonusu, jakožto úplaty za služby ekologické výroby elektřiny.

Podle § 13 odst. 5 zákona o DPH se daň na výstupu z fikce dodání zboží nepoužije, jelikož tento plátce neuplatnil odpočet v plné výši, již na začátku byla promítnuta jeho soukromá spotřeba do poměrného koeficientu.

Od 1. ledna 2013 pak plátce uplatňuje pouze daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží. To znamená, že bude muset aplikovat od roku, který následuje po roce, ve kterém byl uplatněn původní odpočet, respektive od roku, kdy byl majetek pořízen plátce § 78 a násl. zákona o DPH. Podle tohoto zákona podléhá úpravě původní odpočet daně, pokud došlo ke změně v rozsahu použití majetku, který byl použit pro účely zakládající nárok na odpočet daně. Což v tomto případě došlo vzhledem k tomu, že plátce od 1. 1. 2017 uplatňuje již pouze daň na výstupu z dodání vyrobeného zboží, to znamená dodání elektrické energie.

4.4.2 Účtování o DPH

Příklad 1

Provozovatel fotovoltaické elektrárny, plátce DPH, dodal konečnému spotřebiteli za červen 2016 4 MWh elektřiny. Prodejní cena elektřiny, bez daní, je 5 000 Kč za 1 MWh.

Nejdříve je potřeba vypočítat daň z elektřiny která se vypočítá množstvím násobené sazbou, dle rovnice (4.3). Následně se vypočítá cena elektřiny dodané bez daní jako součin množství vyrobené elektřiny a ceny bez daní za MWh, viz rovnice (4.4). Následuje výpočet DPH dle rovnice (4.5). Základem pro DPH je suma dodané elektřiny bez daní s daní z elektřiny, výsledné DPH je pak tato částka násobená sazbou DPH, která je 21 %. Spotřebitel poté zaplatí všechny tyto částky dohromady,

to znamená cenu elektřiny včetně obou daní, jak daně z elektřiny, tak DPH, viz rovnice (4.6). Účtování provozovatele je znázorněno viz Tab. 4.5

$$\text{Daň z elektřiny} = 4 \cdot 28,30 = 113,20 \text{ Kč}$$

$$\text{Cena dodané elektřiny bez daní} = 4 \cdot 5000 = 20000 \text{ Kč}$$

$$\text{Základ pro DPH} = 20000 + 113,20 = 20113,20$$

$$\text{DPH} = 20113,20 \cdot 0,21 = 4223,77 \text{ Kč}$$

$$\text{Cena pro spotřebitele} = 20113,20 + 4223,77 = 24336,97$$

Tab. 4.5 Účtování prodané elektřiny za červen 2016 z pohledu provozovatele

	Doklad	Text účetního případu	Částka v Kč	Má dát	Dal
1.	FV	Faktura vydaná za prodej 4 MWh elektřiny <ul style="list-style-type: none"> • cena bez daní • daň z elektřiny • DPH 21 % 	24 336,97 20 000 113,20 4 223,77	311	601 345 343
2.	BV	Úhrada od odběratele	24 336,97	221	311
3.	BV	Úhrada daně z elektřiny celnímu úřadu	113,20	345	221
4.	BV	Úhrada DPH finančnímu úřadu	4 223,77	343	221

Zdroj: vlastní zpracování

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo analyzovat změny a novely zákonů, které se dotkly především provozovatelů fotovoltaických elektráren. Jelikož těchto změn bylo nespočet od vedení účetnictví, přes osvobození, zdanění příjmů, zákonných rezerv, odvodů z elektřiny, daně z přidané hodnoty až po relativně novou daň z elektřiny bylo na straně provozovatelů spousta nezodpovězených otázek, jak by správně měli tyto změny aplikovat. Cílem této diplomové práce bylo vytvořit návod pro provozovatele fotovoltaických elektráren, podle kterého by mohli tyto změny aplikovat, popřípadě by je mohl navést na správné řešení či jim zodpovědět otázky týkající se účtování, zdaňování především tedy v uplatňování změn.

Tato problematika byla řešena celkem ve 3 kapitolách. Kapitola druhá a třetí byly teoretické kapitoly a v kapitole čtvrté byla problematika aplikována na praktických příkladech.

V druhé kapitole byla rozebrána daňová soustava České republiky. Popsány funkce a vlastnosti daně, systém daní v České republice a v neposlední řadě byly popsány hlavní a základní konstrukční daňové prvky, bez kterých by daně nemohly být ani vybírány.

Třetí kapitola se zabývá legislativním vývojem zdanění a účtování provozovatelů fotovoltaických elektráren. Na začátku této kapitoly jsou popsány základní pojmy z důvodu lepší a jasné orientace v pojmech celé práce. Následuje popis režimu získání licence, který je důležitý především z toho důvodu, aby si provozovatel fotovoltaické elektrárny ujasnil, zda chce stát na straně držitele licence a mít možnost podpory formou zelených bonusů či výkupních cen, či si raději postaví fotovoltaickou elektrárnu hlavně pro svou soukromou spotřebu. Důležité je pro něj se rozhodnout, zda není lepším řešením takzvaný ostrovní systém, kdy není napojen na žádnou distribuční soustavu a vyrobenou elektřinu spotřebovává pouze pro vlastní účely, v takovém případě nemusí řešit téměř žádné změny zákonů a vyhne se tím starostem, které spočívají především v neustálé novelizaci několika zákonů souvisejících s provozováním fotovoltaické elektrárny. Další částí této kapitoly je vedení účetnictví, zde je jednoduše popsáno, koho a kdy došlo ke změnám v této oblasti, tato část může být vodítkem pro ty provozovatele, kteří si nebyli jistí tím, kdy

mohou přestat vést účetnictví a přejít na daňovou evidenci či naopak. Zdanění příjmů, další část této podkapitoly souvisí tak jako podkapitola vedení účetnictví s každým, kdo dodává vyrobenou elektřinu do sítě a inkasuje za ni příjem. Dalšími podkapitolami jsou změny, co se týče zavedení odvodů z elektřiny či zákonných daňově uznatelných rezerv pro provozovatele fotovoltaických elektráren, daňových odpisů či nově zavedené dani z elektřiny vyrobené ve fotovoltaické elektrárně. Velmi náročná by mohla být orientace provozovatelů také co se týče DPH, tato problematika je náročná již sama o sobě a se změnami ve fotovoltaiice se tato náročnost ještě mnohonásobně stupňuje.

Problematika fotovoltaiiky je náročná především kvůli působnosti hned několika zákonů, kdy ne vždy se sejdou názory tvůrců těchto zákonů. Například pak vznikají rozdílná stanoviska od Ministerstva průmyslu a Ministerstva financí, což provozovateli na orientaci moc nepřidá. Také po novelizaci některých zákonů vzniklo k nepřesnostem, ke kterým GŘ nevydalo přesné závazné stanovisko ani přechodné ustanovení a provozovatelé mají na výběr z více variant, kdy si nejsou jisti, zda ta, kterou vyberou bude ta správná.

Největším problémem v současnosti, co se fotovoltaiiky týče, tak je změna zákona o daních příjmů, konkrétně týkající se § 10 tohoto zákona, kdy provozovatelé fotovoltaických elektráren nemající licenci mohou použít § 10 tohoto zákona pro zdanění příjmů plynoucích z fotovoltaické elektrárny. Tato novela se zdála být pro provozovatele velmi přínosná, jelikož jak je na příkladu v podkapitole 4.1 znázorněno, provozovatelé nemající licenci se jen těžko dostanou nad příjem 30 000 Kč za rok, to pro ně znamená, že by mohli mít tyto příjmy osvobozeny. Zmiňovaným problémem je, že provozovatelé, kteří jsou napojeni na distribuční soustavu jsou podnikateli podle energetického zákona, přestože nemají licenci. K tomuto problému ale nebyly zatím vydány žádná závazná stanoviska, takže je to opět na samotných provozovatelích, jakou si zvolí variantu.

Nejpřínosnější změnou pro provozovatele fotovoltaických elektráren, především pro malé provozovatele mající fotovoltaickou elektrárnu na střeše svého domu bylo zrušení povinnosti vést účetnictví. Znamená to pro ně velkou administrativní úlevu, pro mnohé ušetření finančních prostředků za prodlužování licencí účetního softwaru či placení vlastní účetní. V roce 2015 už mohou všichni, kteří účetnictví vést nechtěli

a nemají v současném zákoně stanovenou povinnost vést účetnictví, evidovat své příjmy, popřípadě výdaje v daňové evidenci.

Velmi přínosnou změnou by také bylo zdanění příjmů podle § 10 zákona o daních z příjmů, jelikož provozovatelé mající fotovoltaickou elektrárnu s instalovaným výkonem do 10 kW nedosahují z této elektrárny příliš vysokých příjmů a dalo by se říct, že takový příjem lze považovat za ostatní příjmy, jelikož se jejich prodej odvíjí také od vlastní spotřeby a dal by se tedy považovat jako příležitostný. Pro malé provozovatele by to byl další krok k usnadnění administrativy.

Seznam použité literatury

a) Odborná kniha

BRYCHTA, I., M. BULLA, T. KRUPOVÁ, I. KUCHAROVÁ, I. PILAŘOVÁ, Y. PŠENKOVÁ a J. STROUHAL. *Účetnictví podnikatelů 2017*. 14. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-518-5.

HRUŠKA, Vladimír. *Účetní případy pro praxi 2017*. Praha: Grada Publishing, 2017. 232 s. ISBN 978-80-271-0425-3

JAMES, Simon a Christopher NOBES. *The Economics of Taxation. Principles, Policy and Practice*. 10th ed. Birmingham: Fiscal Publications, 2010. 324 s. ISBN 978-1906201-13-5

PELC, Vladimír a Petr PELECH. *Daně z příjmů s komentářem 2016*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1039 s. ISBN 978-80-7554-011-9.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013, xiv. 207 s. ISBN 978-80-248-3141-1

ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 126 s. ISBN 978-80-7552-315-0.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2016*. 13. vyd. Praha: 1. VOX, 2016. 396 s. ISBN 978-80-87480-44-1.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. CSČR: *Daň z elektřiny 2015* [online]. CSČR [18. 03. 2017]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Elektrika_inkaso/elektrina_2015.pdf#search=da%C5%88%20z%20elekt%C5%99iny

CELNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. CSČR: *Daň z elektřiny 2016* [online]. CSČR [18. 03. 2017]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Elektrika_inkaso/elektrina_2016.pdf#search=da%C5%88%20z%20elekt%C5%99iny

ČESKÁ SOLÁRNÍ S.R.O. *Kalkulačka solární elektrárny* [online]. 2017 [cit. 10. 04. 2017]. Dostupné z: <http://www.ceska-solarni.cz/kalkulacka2011.php#>

ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. ČSZZ: *Pojistné na sociální zabezpečení od 1. ledna 2009* [online]. ČSZZ [12. 04. 2017]. Dostupné z: <http://www.cssz.cz/cz/o-cssz/informace/media/tiskove-zpravy/tiskove-zpravy-2009/pojistne-na-socialni-zabezpeceni-od-1-ledna-2009.htm>

ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. ČSÚ: *Složení domácností podle hlavních charakteristik a velikosti obce* [online]. ČSÚ [13. 04. 2017]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/documents/11308/25225901/tab43.pdf/e38f8d31-6849-4194-b0e0-8e1be770bc6b?version=1.0>

ENERGETICKÝ REGULAČNÍ ÚŘAD. ERÚ: *Často kladené dotazy* [online]. ERÚ [15. 03. 2017]. Dostupné z: <http://www.eru.cz/poze/casto-kladene-dotazy#3>.

ENERGETICKÝ REGULAČNÍ ÚŘAD. ERÚ: *O úřadu* [online]. ERÚ [15. 03. 2017]. Dostupné z: <https://www.eru.cz/cs/o-uradu>.

ENERGETICKÝ REGULAČNÍ ÚŘAD. ERÚ: *Roční zpráva o provozu ES ČR* [online]. ERÚ [13. 04. 2017]. Dostupné z: http://www.eru.cz/documents/10540/462820/Rocni_zprava_provoz_ES_2015.pdf/3769f65b-3789-4e93-be00-f84416e1ca03.

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Celostátní hrubý výnos sdílených daní v letech 2011 až 2017* [online]. FS [5. 03. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/prubeh-celostatniho-inkasa-sdilenych-dani-3735>

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Fotovoltaické elektrárny a daň z nemovitostí* [online]. FS [28. 02. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-nemovitych-veci/informace- stanoviska-a-sdeleni/2010/fotovoltaicke-elektrarny-a-dan-z-nemovit-3997>

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Informace GFŘ k uplatňování nároku na odpočet DPH při výrobě elektřiny ve fotovoltaických elektrárnách* [online]. FS [10. 03. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-seznam-dani/Informace_k_uplatneni_naroku_na_odpocet_u_fve.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Přehled nejdůležitějších změn pro občany na rok 2016* [online]. FS [20. 03. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/novinky/2015/prehled-nejdulezitejsich-zmen-pro-obcany-6940>

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Sdělení ke zdanění příjmů plynoucích fyzické osobě z provozu výroby elektřiny* [online]. FS [15. 04. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/novinky/2017/sdeleni-ke-zdaneni-prijmu-plynoucich-fyz-8267>

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Vývoj inkasa vybraných daní v ČR v letech 1993-2015* [online]. FS [3. 04. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-vyberu-dani>

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Zápis z jednání Koordinčního výboru s komorou daňových poradců ČR ze dne 22.3.2017* [online]. FS [5. 03. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/ZaPIS_KV_KDP_03_17.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA. FS: *Zápis z jednání Koordinčního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 23.10.2012* [online]. FS [5. 03. 2017]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-prispevky-kv-kdp/2012KV_KDP_12_10_2012.pdf

KADLEC, Michal. *Přechod z daňové evidence na účetnictví a naopak* [online]. 2014 [cit. 10. 04. 2017]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/prechod-z-danove-evidence-na-ucetnictvi-a-naopak/>

MINISTERSTVO VNITRA ČESKÉ REPUBLIKY. MVČR: *Zkušební otázky a odborná literatura* [online]. MVČR [28. 02. 2017]. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/sluzba/clanek/zkusebni-otazky-a-odborna-literatura.aspx?q=Y2hudW09Mg%3D%3D>

NERADOVÁ, Kamila. *Rezerva na nakládání s elektroodpadem ze solárních panelů* [online]. 2015 [cit. 18. 04. 2017]. Dostupné z: <http://www.22hlav.cz/rezerva-na-nakladani-s-elektroodpadem-ze-solarnich-panelu>

ÚSTAVNÍ SOUD. ÚS: *NÁLEZ Ústavního soudu*. [online]. ÚS [10. 04. 2017]. Dostupné z:

http://www.usoud.cz/fileadmin/user_upload/ustavni_soud_www/Aktualne_prilohy/2012_05_16.pdf

VŠEOBECNÁ ZDRAVOTNÍ POJIŠŤOVNA. VZP: OSVČ-*minimální výše záloh* [online]. VZP [15. 04. 2017]. Dostupné z:

<https://www.vzp.cz/platci/informace/povinnosti-platcu-metodika/osvc/osvc-minimalni-vyse-zaloh>.

c) Právní předpisy:

Zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie a o změně některých zákonů (zákon o podpoře využívání obnovitelných zdrojů), ve znění účinném od 1. 1. 2011. Dostupný také z: <https://www.eru.cz/-/zakon-c-180-2005-sb->

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 78, s. 4946-5010. Dostupný také z: http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/SearchResult.aspx?q=235/2004&typeLaw=zakon&what=Cislo_zakona_smloovy. ISSN 1211-1244.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2007, částka 3154. Dostupný také z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonInfo.jsp?idBiblio=65109&nr=261~2F2007&rpp=15#local-content>

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2009, částka 4038. Dostupný také z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=69223&nr=280~2F2009&rpp=15#local-content>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 3473. Dostupný také z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=40374&nr=586~2F1992&rpp=15#local-content>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991, částka 2802. Dostupný také

z: <https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=39611&nr=563~2F1991&rpp=15#local-content>

Seznam zkratk

BV	Bankovní výpis
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociálního zabezpečení
ČSÚ	Český statistický úřad
DPH	Daň z přidané hodnoty
ERÚ	Energetický regulační úřad
FO	Fyzická osoba
FV	Faktura vydaná
GFR	Generální finanční ředitelství
Kč	Koruna česká
kW	Kilowatt
MWh	Megawatthodina
MVČR	Ministerstvo vnitra České republiky
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PO	Právnícká osoba
ÚS	Ústavní soud
ÚZ	Účetní závěrka
TWh	Terawatthodina

Potvrzení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;

- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);

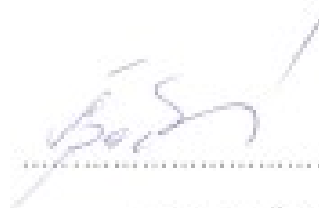
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

21.4.2019



Kateřina Špačková

Seznam příloh

Příloha č. 1: Přiznání k dani z elektřiny